

CASES & LACAMBRA



Boletín Fiscal
Septiembre 2022

GRUPO FISCAL

CASES & LACAMBRA

ANDORRA - BARCELONA - MADRID - MIAMI

ÍNDICE

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA



Sentencia del TJUE (Sala 5ª) de 7 de abril de 2022, asunto C-333/20. IVA. El hecho que una sociedad disponga de una filial el extranjero que preste servicios a aquella no implica que deba tener un establecimiento en ese país.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES NACIONALES



Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de abril de 2022 (recurso n.º 4793/2020). Rendimientos del capital mobiliario. La cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos de los que es titular una sociedad en favor de sus socios debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF de los cesionarios.



Tribunal Supremo. Sentencia de 5 de julio de 2022 (recurso n.º 7029/2020). Las retribuciones percibidas por los consejeros y administradores por las labores ejecutivas y de gestión, pueden disfrutar de la exención por los trabajos realizados en el extranjero (hasta un máximo de 60.100 euros) del artículo 7.p) de la Ley del IRPF.



Audiencia Nacional. Sentencia de 4 de febrero de 2022. (recurso n.º 322/2019). Impuesto sobre Sociedades. Los errores contables no limitan la deducibilidad del gasto, pero el gasto diferido debe imputarse al periodo de su contabilización, salvo que ello determine una menor tributación.



Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de abril de 2022 (recurso n.º 748/2019). Reserva para Inversiones en Canarias. La actividad de promoción inmobiliaria no exige la transformación del terreno para estar afecto a una actividad económica.



Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 7 de febrero de 2022 (recurso n.º 15513/2021). Impuesto sobre Sociedades. Impuesto sobre Sociedades. A los efectos de la deducción por deterioro de créditos comerciales incobrables, la declaración de concurso de acreedores es equivalente a la insolvencia judicialmente declarada.



Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 19 de enero de 2022 (recurso n.º 252/2020). Existe una operación vinculada a efectos del Impuesto sobre Sociedades entre los socios y la sociedad cuando la entidad no puede acreditar que dispone de medios materiales y profesionales más allá del trabajo de los socios, ni que realiza una actividad independiente de aquellos.



Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Sentencia de 3 de marzo de 2022 (recurso n.º 578/2020). Impuesto sobre el Patrimonio. Cuando la retribución por funciones de dirección no se perciba por la sociedad holding en la que participa directamente el contribuyente del Impuesto sobre el Patrimonio, sino por las filiales,

CASES & LACAMBRA

para acreditar que se trata de funciones de dirección en la sociedad holding no es necesario que esta circunstancia esté prevista en los estatutos, por lo que la prueba podrá realizarse por otros medios admitidos en Derecho.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC)



Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/04937/2019/00/00 de 26 de abril de 2022. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Recalificación de la indemnización por despido exenta en acuerdo de rescisión de la relación laboral sujeta al IRPF. El sujeto pasivo objeto de inspección no puede solicitar que la Inspección acredite la retención que la empresa empleadora debería haber practicado.



Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/04917/2019/00/00 de 26 de abril de 2022. Impuesto sobre Sociedades. El hecho de que a partir de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), se incluyan en el ámbito de las entidades dependientes a los establecimientos permanentes de una entidad no residente, no supone una vulneración por la anterior normativa (Texto Refundido de la Ley del IS, aprobado por el RDL 4/2004) del principio de libertad de establecimiento de la EU.



Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/07366/2019/00/00 de 26 de abril de 2022. Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/07366/2019/00/00 de 26 de abril de 2022. Impuesto sobre Sociedades. No es deducible la provisión por depreciación de existencias si no puede acreditarse que su valor de realización (mercado) es inferior al valor de coste o fabricación.



Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/03758/2019/00/00 de abril de 2022. IRPF. No ha de computarse como valor mínimo de venta de acciones no cotizadas el resultante de capitalizar el resultado de los tres ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha de devengo, cuando en esa fecha no hubiesen transcurrido tres años desde la constitución de la sociedad transmitida.

CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)



Consulta de la DGT V0379-22, de 25 de febrero de 2022. Consulta de la DGT V0379-22 de 25 de febrero de 2022. IRPF. Reducción del 30% sobre rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años. Es posible rectificar la autoliquidación de un ejercicio en el que se hubiera aplicado la reducción del 30%, si en un ejercicio posterior el contribuyente obtuviese este tipo de rendimientos y considera que es más beneficioso aplicarla sobre los rendimientos obtenidos en ese otro periodo.

CASES & LACAMBRA



Consulta de la DGT V1236-22, de 31 de mayo de 2022. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción del 95% para empresa familiar. En caso de herencia sin adjudicación de bienes afectos a actividad económica por el causante, el incumplimiento parcial de la obligación de afectación y mantenimiento no solo afecta al heredero que lo incumple, sino también al resto.



Consulta de la DGT V0715-22, de 1 de abril de 2022. IRPF. Deducción por inversiones en vivienda habitual. La novación, subrogación o sustitución de un préstamo o crédito por otro, incluso su ampliación, cualquiera que fuera la forma acordada, no conlleva entender automáticamente que en ese momento concluye el proceso de financiación de la inversión correspondiente ni se agotan las posibilidades de practicar la deducción.



Consulta de la DGT V0751-22, de 6 de abril de 2022. Impuesto sobre Sociedades. Reserva de capitalización. Es compatible la distribución de dividendos con cargo a los resultados de ejercicios anteriores en los que se aplicó la reserva, con la aplicación de la reserva de capitalización, siempre que el importe del incremento de fondos propios se mantenga en términos globales, por parte de la entidad que los generó, durante el plazo de mantenimiento exigido de 5 años.



Consulta de la DGT V1195-22, de 27 de mayo de 2022. IRPF. No están sujetos al IRPF los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.



Consulta de la DGT V0878-22, de 25 de abril de 2022. Impuesto sobre el Patrimonio. No es aplicable la exención a planes de pensiones constituidos en otros estados.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

Sentencia del TJUE (Sala 5ª) de 7 de abril de 2022, asunto C-333/20. IVA. El hecho que una sociedad disponga de una filial el extranjero que preste servicios a aquella en exclusiva no implica que deba tener un establecimiento en ese país.

Se trata del caso de una sociedad alemana comercializadora de productos farmacéuticos, que dispone de una filial en Rumanía que presta, a favor de aquella, servicios de publicidad y representación en ese país, que tenían por objeto informar mejor, en Rumanía, a los profesionales del sector sanitario y a los consumidores de las características de los productos comercializados por la sociedad alemana, la cual utiliza sus medios humanos y técnicos situados en Alemania para suscribir los contratos con clientes en Rumanía. La Administración rumana consideró que este hecho era constitutivo de un establecimiento permanente de la sociedad alemana en Rumanía.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea afirma que, para exista establecimiento permanente en un Estado miembro a efectos del IVA debe existir una estructura que le permita recibir los servicios prestados por la sociedad residente en ese Estado y utilizarlos para su actividad económica en dicho país.

Además, debe tratarse de una estructura adecuada en lo que se refiere a medios humanos y materiales que presenten un grado suficiente de permanencia, lo que debe demostrarse a la luz de la realidad económica y comercial. Asimismo, es necesario que la sociedad que percibe los servicios tenga la facultad de disponer de los medios humanos y técnicos de la filial como si fueran suyos, en virtud, por ejemplo, de contratos de servicios o de arrendamiento por los que se pongan esos medios a disposición del sujeto pasivo y que no puedan ser resueltos si

solo ha transcurrido un corto período de tiempo desde su celebración.

De acuerdo con todo lo anterior, el Tribunal establece que, una sociedad con domicilio social en un Estado miembro no dispone de un establecimiento permanente en otro Estado miembro por el simple hecho de que posea en este último una filial que pone a su disposición medios humanos y técnicos en virtud de contratos por los que le presta servicios de forma exclusiva, si la sociedad matriz no dispone en el país de residencia de la filial de una estructura suficiente que le permita utilizar los servicios prestados por aquella.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES NACIONALES

Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de abril de 2022 (recurso n.º 4793/2020). IRPF. Rendimientos del capital mobiliario. La cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos de los que es titular una sociedad en favor de sus socios debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF de los beneficiarios, y no como rendimiento del trabajo. Valoración a mercado por tratarse de una operación vinculada.

En el presente caso, una entidad llevaba a cabo la cesión de uso de varios vehículos de los que era propietaria, en favor del socio, calificándolos como rendimiento del capital mobiliario y valorando dicho rendimiento en especie por el valor de mercado de los vehículos por tratarse de una operación vinculada (socio-sociedad) conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Por el contrario, la Administración tributaria consideraba que debían tributar como rendimiento del trabajo, y que además su valoración debía fijarse conforme a las reglas especiales para este tipo de rendimientos (es decir, por el valor de mercado como si fuesen nuevos).

El Tribunal señala que, como consecuencia del marco de relaciones que se entablan entre el contribuyente y la compañía que le asigna el uso particular de diversos vehículos, y no existiendo una relación laboral formalmente constituida, ni poder deducirse objetivamente un vínculo de esta naturaleza entre el recurrente y la sociedad, procede rechazar la imputación de tales rendimientos como renta del trabajo, llevada a cabo por parte de la Administración Tributaria.

Considera la Sala que, esa asignación del uso particular por parte del socio de los referidos vehículos de la sociedad de la que es partícipe es una utilidad, económicamente evaluable, que puede ser integrada en la base imponible del IRPF, en concreto en concepto de rendimientos del capital mobiliario en especie.

Adicionalmente, el Tribunal se remite a otra sentencia del 2022 donde, se analiza la valoración de la utilización por un socio de determinados bienes de la sociedad donde la Administración lo calificaba como rentas en especie que respondían a una operación vinculada y, por lo tanto, deben valorarse de conformidad con la normativa del Impuesto sobre Sociedades, esto es, a valor de mercado.

Tribunal Supremo. Sentencia de 5 de julio de 2022 (recurso nº 7029/2020). Las retribuciones percibidas por los consejeros y administradores por las labores ejecutivas y de gestión, pueden disfrutar de la exención por los trabajos realizados en el extranjero (hasta un máximo de 60.100 euros) del artículo 7.p) de la Ley del IRPF.

El artículo 7.p) de la Ley del IRPF establece una exención para los rendimientos derivados de trabajos realizados en el extranjero, siempre que exista un desplazamiento desde el centro normal de trabajo, por un importe máximo de 60.100 euros. La Ley no limita la exención a los

rendimientos obtenidos por consejeros o administradores.

Si bien el Tribunal Supremo, en su sentencia de 22 de marzo de 2021, estableció que la exención no podía aplicarse a los consejeros o administradores que viajan para participar en los consejos de administración de las filiales en el extranjero, el Alto Tribunal tenía pendiente pronunciarse sobre si a las remuneraciones derivadas de los desplazamientos realizados por los consejeros o administradores por el ejercicio de sus funciones ejecutivas en beneficio de las filiales podían beneficiarse de la exención.

Pese a que la posición de la Dirección General de Tributos y de la Administración era contraria, el el Tribunal rechaza la interpretación aplicada por la Administración Tributaria y dictamina que pueden acogerse a la exención en el IRP, las retribuciones obtenidas por miembros de los consejos de administración de las sociedades mercantiles en el extranjero, con un límite máximo de 60.100 euros anuales, siempre que dichos desplazamientos tengan por finalidad la realización de funciones ejecutivas y no únicamente la asistencia a los consejos.

En el caso en cuestión, el Tribunal considera que, esta interpretación sobre la inaplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF, no puede llevarse a efecto por la única razón de que los perceptores eran miembros del consejo de administración de la sociedad, siempre que la naturaleza del trabajo sea la realización de funciones ejecutivas y de gestión, ya que la ley no prohíbe que los desplazamientos tengan como objetivo realizar labores de supervisión y coordinación de la sociedad filial.

El Tribunal añade que las condiciones para la aplicación de esta exención exigen que estos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o para un establecimiento

permanente radicado en el extranjero y, además, que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio declarado paraíso fiscal. Añade además que no se puede desconocer que el objetivo de la exención es favorecer la internacionalización de la empresa española, mejorando su competitividad, y que una limitación como la pretendida cuando no está expresamente prevista en la norma sería contrario a dicha finalidad.

A juicio del Tribunal, una interpretación literal, lógica, sistemática y finalista del artículo 7, p) LIRPF, debe llevar a rechazar que en el ámbito de la exención no se incluyan las retribuciones de los administradores. El artículo 7.p) LIRPF realiza una remisión implícita al artículo 17 en su conjunto; no solo al apartado 1 (comprensivo del concepto genérico del rendimiento del trabajo), sino también al apartado 2, que se corresponden con las relaciones laborales especiales y las de consejeros y administradores.

Por lo tanto, el Tribunal dictamina que, la aludida exención no puede quedar excluida de los consejeros de una sociedad por la naturaleza del vínculo mercantil que le une a la sociedad de la que reciben la retribución.

Audiencia Nacional. Sentencia de 4 de febrero de 2022. (recurso nº 322/2019). Impuesto sobre Sociedades. Los errores contables no limitan la deducibilidad del gasto, pero el gasto diferido debe imputarse al periodo de su contabilización, salvo que ello determine una menor tributación.

La sociedad contribuyente del impuesto no contabilizó ni declaró una serie de gastos en el ejercicio 2007, por lo que fiscalmente no fueron deducibles. Posteriormente, en 2009 la sociedad contabilizó el gasto.

El Tribunal reconoce que es perfectamente posible que la sociedad se percate de que, por error, no anotó un gasto devengado en un determinado ejercicio, planteándose en qué ejercicio debe imputarse el gasto cuando haya una divergencia entre la fecha del devengo y la de registro contable contabilidad del gasto.

El Tribunal afirma, que, en casos de errores contables como el acaecido, por la inadecuada aplicación de la normativa contable, no limita la deducibilidad del gasto, ya que se ha producido efectivamente por tanto debe ser imputado y deducido.

En este sentido, la Ley establece, en relación con este tipo de gastos, que los imputados contablemente en cuentas de gasto o reservas en un periodo impositivo posterior a aquel en que proceda se imputará al periodo de su contabilización, salvo que por ello ser derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal; por tanto, el gasto debe imputarse en el ejercicio que se contabiliza, salvo que de aplicar esta regla resultase una menor tributación para la Administración.

En este caso, el Tribunal determina que el gasto devengado en 2007 se debe imputar al periodo de su contabilización, es decir, en 2009, que es cuando se cumple el requisito de inscripción contable, pues de tal imputación en un ejercicio posterior al de su devengo no se deriva una inferior tributación.

Audiencia Nacional. Sentencia de 26 de abril de 2022 (recurso nº 748/2019). Impuesto sobre Sociedades. Reserva para Inversiones en Canarias. La actividad de promoción inmobiliaria no exige la transformación del terreno para estar afecto a una actividad económica.

CASES & LACAMBRA

En el caso en cuestión, la Inspección denegó a un contribuyente cuya actividad era la promoción inmobiliaria la aplicación de la reducción asociada a la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) respecto a la ganancia derivada de la transmisión de un terreno en el ejercicio 2018. La Inspección consideró que el terreno no estaba afecto a la actividad de promoción inmobiliaria no había sufrido ninguna transformación física desde su adquisición en 1999.

A juicio de la Audiencia Nacional, la Inspección no valoró correctamente los elementos de prueba y alcanzó, por tanto, una conclusión incorrecta.

En primer lugar, la sentencia señala que, según la documentación existente, en el ejercicio 2008 la sociedad había concluido promoción de una serie de inmuebles residenciales clasificados contablemente como inversiones inmobiliarias. Por tanto, el Tribunal concluye que la sociedad sí había realizado una actividad de promoción inmobiliaria en el periodo de transmisión del terreno

El Tribunal destaca la actividad de promoción inmobiliaria es una actividad “*de ciclo largo*”, por lo que es habitual que transcurran largos periodos de tiempo entre la compra de los terrenos y el inicio de la actividad física de promoción.

Por todo ello, en el supuesto analizado debía presumirse que los inmuebles que adquiere la sociedad se encuentran, con carácter general, afectos a la actividad de promoción, sin que pueda ser determinante o decisivo el hecho de que se realicen actividades de transformación sobre el terreno. En consecuencia, no se trataba de una sociedad de una mera tenencia de bienes, sino de una entidad orientada a la realización de una actividad de promoción inmobiliaria y, por

tanto, el terreno transmitido se encontraba afecto a una actividad.

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Sentencia de 7 de febrero de 2022 (recurso nº15513/2021). Impuesto sobre Sociedades. A los efectos de la deducción por deterioro de créditos comerciales incobrables, la declaración de concurso de acreedores es equivalente a la insolvencia judicialmente declarada.

Una entidad dedujo las dotaciones por deterioro de créditos contabilizadas correspondientes a insolvencias con una entidad vinculada declarada en situación de concurso. Sin embargo, la Administración negó el derecho a la deducción de dotaciones por deterioro de créditos sobre una entidad vinculada por considerar que en la fecha de devengo del impuesto no existía una insolvencia judicialmente declarada que permita considerar deducible las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de entidades vinculadas con el acreedor, afirmando que para ello es necesaria la apertura de la fase de liquidación.

No obstante, la Sala, tras citar la normativa aplicable a la deducción de pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores (artículo 12.2 del RDL 4/2004 (TR Ley IS), se centra en la regulación relativa al concurso de acreedores, transcribiendo en concreto los artículos 2, 5 y 14 de la Ley 22/2003 (Ley Concursal).

Con base en la normativa señalada, el Tribunal determina que para que proceda la declaración de concurso es preciso que el deudor justifique el endeudamiento e insolvencia o, si esta es inminente, que no podrá cumplir con sus obligaciones.

Por tanto, afirma la Sala que el auto judicial que declara al deudor en situación de concurso

presupone la concurrencia de tal presupuesto objetivo, que determina el juez, previo examen de la documentación aportada.

Por tanto, se concluye que la actividad judicial de valoración de dicho elemento objetivo, que sustenta lo decidido en el auto, ofrece suficientes garantías sobre la casualidad de la dotación controvertida, aunque se efectúe en relación con un crédito de sociedad vinculada. Existe, pues, una insolvencia declarada judicialmente.

No obstante, debe tenerse en cuenta que la sentencia de referencia versa sobre la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades (Texto Refundido aprobado por el RDL 4/2004), que establecía que las insolvencias con entidades vinculadas sólo eran deducibles cuando existiese una insolvencia declarada judicialmente. Con la actual Ley 27/2014, la propia norma requiere no sólo que la entidad vinculada esté en situación de concurso, sino que también se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez en los términos previstos por la normativa concursal.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sentencia de 19 de enero de 2022 (recurso nº 252/2020). Existe una operación vinculada a efectos del Impuesto sobre Sociedades entre los socios y la sociedad cuando la entidad no puede acreditar que dispone de medios materiales y profesionales más allá del trabajo de los socios, ni que realiza una actividad independiente de aquellos.

Dos socios personas físicas, profesionales en el campo de la medicina constituyeron una sociedad mercantil para desarrollar su actividad profesional y suscribir contratos de servicios médicos con clínicas y hospitales y, a su vez, facilitar la colaboración con otros profesionales.

La sociedad celebraba contratos con los hospitales o clínicas para los que trabajaba, para que cediesen a los dos socios los medios materiales necesarios para desarrollar su trabajo. Asimismo, la sociedad contrataba profesionales médicos para que colaborasen en la actividad realizando consultas, operaciones quirúrgicas, etc.

La Administración Tributaria, afirma que es perfectamente lícita la prestación de servicios a través de una sociedad, pero no que para eludir los tipos impositivos más elevados del IRPF, los socios utilicen una sociedad que no cuenta con infraestructura para canalizar a través de ella sus actividades y tributar así por los tipos más favorables de Impuesto sobre Sociedades.

De acuerdo con lo anterior, la Administración Tributaria determina se produjeron operaciones vinculadas entre la sociedad y sus dos socios, la cual debe valorarse a valor de mercado y, en consecuencia, disminuir la base imponible de la sociedad e incrementar la de los socios; basando su argumentación en que, la actividad desarrollada por la sociedad era totalmente equivalente a la desarrollada por sus socios de forma individual (estos podrían haber celebrado contratos con hospitales y colaboraciones con otros profesionales directamente).

El Tribunal afirma que no puede considerarse que el hecho de contratar con determinados profesionales médicos para que colaborasen en la prestación de servicios médicos, tales como consultas o intervenciones quirúrgicas, implique que la sociedad contase con medios personales diferentes de los socios. Así, el Tribunal afirma que, los socios podrían haber contratado directamente con esos profesionales para colaborar en la prestación de los servicios médicos y que, por lo tanto, no puede entenderse que la sociedad aportase valor añadido.

CASES & LACAMBRA

En consecuencia, a la vista de que las personas físicas no han podido probar la existencia de medios materiales y humanos en la sociedad, el Tribunal confirmó la liquidación efectuada por la Administración Tributaria imputando la totalidad de la retribución de la sociedad en el IRPF de los socios.

Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. Sentencia de 3 de marzo de 2022 (recurso nº578/2020). Impuesto sobre el Patrimonio. Cuando la retribución por funciones de dirección no se perciba por la sociedad holding en la que participa directamente el contribuyente del Impuesto sobre el Patrimonio, sino por las filiales, para acreditar que se trata de funciones de dirección en la sociedad holding no es necesario que esta circunstancia esté prevista en los estatutos, por lo que la prueba podrá realizarse por otros medios admitidos en Derecho.

Se trata de un grupo de sociedades (una sociedad holding y dos sociedades dependientes) en el que las retribuciones por las funciones de dirección realizadas por el socio -para el cumplimiento de los requisitos para aplicar los beneficios fiscales de la empresa familiar – se percibían tanto desde la sociedad holding (de la que es socio directo el contribuyente del Impuesto sobre el Patrimonio), como desde las dos sociedades dependientes. La retribución percibida desde la sociedad holding era inferior al 50% del total de remuneraciones.

En esta consulta se analiza la posibilidad de que, en un grupo familiar en el que las funciones de dirección de desarrollan en la sociedad en la que directamente se participa, la remuneración pueda proceder de las filiales sin perjudicar el cumplimiento del requisito.

Esta posibilidad ya estaba validada por consultas de la DGT, como las V0158-14, V2088-15; V0058-20, si bien recogían la necesidad de que ello estuviese establecido expresamente en la

escritura de constitución o en los estatutos sociales de la propia filial o de la entidad holding.

Pues bien, la sentencia admite que las retribuciones sean satisfechas por la filial siempre que se demuestre que tales retribuciones lo son por funciones de dirección en la holding, y realiza una interpretación más flexible en cuanto a los medios de prueba para acreditar esta circunstancia: en opinión del Tribunal no es necesaria su constancia en estatutos o en la escritura de constitución, pues tal requisito “no está expresamente contemplado en la norma, sino que procede de la interpretación que resulta de las consultas vinculantes”.

Lo relevante de esta sentencia es que flexibiliza el requisito relativo a la remuneración de las personas que ejercen funciones de dirección, abriendo la puerta a que estas provengan de las sociedades filiales indirectamente participadas por el socio sin necesidad de previsión estatutaria, admitiéndose la posibilidad de que dicha circunstancia sea acreditada por cualquier otro medio de prueba admitido en Derecho.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC)

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/04937/2019/00/00 de 26 de abril de 2022. IRPF. Recalificación de la indemnización por despido exenta en acuerdo de rescisión de la relación laboral sujeta al IRPF. El sujeto pasivo objeto de inspección no puede solicitar que la Inspección acredite la retención que la empresa empleadora debería haber practicado.

La Administración Tributaria practicó una liquidación provisional del IRPF como consecuencia de la recalificación de una indemnización por despido (declarada como exenta tanto por la sociedad pagadora como por el empleado) al considerar la Inspección que no

CASES & LACAMBRA

se trataba de un verdadero despido sino de un acuerdo de terminación laboral acuerdo entre las partes, lo que conlleva que la indemnización no esté exenta de tributación en el IRPF.

Frente a dicha liquidación, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa (ante el TEAR), alegando que no se trataba de un pacto, sino de una decisión unilateral de la empresa de rescindir la relación laboral.

La reclamación fue desestimada, confirmando el TEAR el acuerdo dictado por la Administración. Contra ella, se interpuso recurso de alzada ante el TEAC alegándose, como petición subsidiaria, que el contribuyente tenía derecho a acreditar la teórica retención que el pagador debería haber aplicado si la indemnización no estuviese exenta.

Frente a dicha petición, el Tribunal determina que el derecho de los contribuyentes del IRPF a acreditar la retención que debiera haberse practicado, aun cuando el pagador hubiese practicado una retención inferior – o no hubiese practicado retención, sólo puede llevarse a cabo cuando:

- El derecho se ejercite en la propia autoliquidación en la que el perceptor haya declarado el rendimiento íntegramente percibido en modo tal que esté sujeto a retención.
- La falta de retención, o la práctica de la retención por un importe inferior, se hubiese producido por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta.

De acuerdo con los requisitos establecidos, el Tribunal determina que el sujeto pasivo no imputó la citada renta (indemnización) al tiempo de presentar su autoliquidación (ya

que la declaró como exenta), habiendo sido necesarias las correspondientes actuaciones inspectoras para aflorar aquella renta e incluirla en la base imponible del impuesto, de ahí que procede rechazar la deducción de aquellas retenciones no practicadas.

En segundo lugar, el Tribunal determina que tampoco procede la deducción de aquella retención no practicada, por cuanto tanto la entidad pagadora como el perceptor se pusieron de acuerdo para intentar encajar dicho acuerdo en un despido unilateral por parte de la empresa; y, por lo tanto, no se trata de una causa imputable en exclusiva al retenedor u obligado al pago, sino que era voluntad de ambas partes que la citada renta estuviese exenta del IRPF y, por tanto, no sujeta a retención por la sociedad pagadora.

Por todo lo anterior, el Tribunal desestima el recurso presentado confirmando la liquidación de la Administración al no darse ninguno de los requisitos exigidos.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/04917/2019/00/00 de 26 de abril de 2022. Impuesto sobre Sociedades. El hecho de que a partir de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), se incluyan en el ámbito de las entidades dependientes a los establecimientos permanentes de una entidad no residente, no supone una vulneración por la anterior normativa (Texto Refundido de la Ley del IS, aprobado por el RDL 4/2004) del principio de libertad de establecimiento de la EU.

Un grupo de consolidación fiscal incluyó como entidades dependientes a dos sucursales de la sociedad matriz extranjera (establecimientos permanentes de entidades no residentes en España). La AEAT entendió que, conforme a la regulación del RDL 4/2004, las citadas

sucursales no podían formar parte del grupo fiscal.

Con la actual ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), las entidades no residentes pueden ser dominantes, en cuyo caso el grupo estará formado por las entidades dependientes de aquellas que sean residentes en España, así como por establecimientos permanentes de entidades no residentes respecto de los que se cumplan los requisitos para consolidar.

La sociedad recurrente argumentó que la inclusión de los establecimientos permanentes en la definición de entidad dominante en la actual LIS es una mera consecuencia de la nueva configuración del régimen de consolidación fiscal para su adaptación al Derecho de la Unión Europea. Por ello, alegaba que procedía incluir en el grupo fiscal a los citados establecimientos permanentes.

Por su parte, el Tribunal económico-administrativo concluye en sentido contrario y determina que:

- El hecho de que a partir de la entrada en vigor de la LIS se incluyan en el ámbito de las entidades dependientes a los establecimientos permanentes de entidades no residentes no supone que el hecho de que antes no se admitiera esta posibilidad, determine automáticamente una vulneración del Derecho de la UE.
- La regulación *ex novo* incluida en la actual LIS no supuso la corrección de ninguna situación de incompatibilidad de nuestra anterior normativa con los principios de la UE, sino que respondió al libre arbitrio del legislador.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/07366/2019/00/00 de 26 de abril de

2022. Impuesto sobre Sociedades. No es deducible la provisión por depreciación de existencias si no puede acreditarse que su valor de realización (mercado) es inferior al valor de coste o fabricación.

La sociedad consideró deducibles las pérdidas por deterioro de existencias registradas que se contabilizaban siguiendo criterios de obsolescencia comercial. En concreto, se contabilizaba una provisión - o pérdida - sobre el valor de todas las piezas de recambio y accesorios cuando en los últimos doce meses no se hubiese vendido ninguna unidad del elemento del que se tratase.

Por su parte, tanto la Inspección como el TEAC consideran que el método de cálculo utilizado no es válido a los efectos de acreditar una efectiva disminución del valor de realización de las existencias, sino que responden a una mera expectativa de depreciación. Según el TEAC, el mero transcurso del tiempo sin que un elemento no se haya vendido, no es suficiente para justificar el envilecimiento de su valor.

El hecho que la norma fiscal no prevea una regulación específica diferente de la contable no significa que el deterioro contable sea fiscalmente deducible de forma automática.

Por tanto, según el Tribunal, la provisión por depreciación o la pérdida por deterioro de existencias se dotará contablemente conforme a la normativa contable y tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible solo cuando, en la fecha de cierre del ejercicio, se justifique que su valor de mercado es inferior a su precio de adquisición o coste de producción.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución 00/03758/2019/00/00 de abril de 2022. IRPF. No ha de computarse como valor mínimo de venta de acciones no cotizadas el resultante

de capitalizar el resultado de los tres ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha de devengo, cuando en esa fecha no hubiesen transcurrido tres años desde la constitución de la sociedad transmitida.

Una persona física transmitió los valores de una sociedad constituida dos ejercicios antes de la venta.

El artículo 37.b) de la Ley del IRPF determina que, respecto a las alteraciones patrimoniales derivadas de la transmisión a título oneroso de valores no negociados en mercados secundarios, la ganancia o pérdida se calculará por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión; y que, salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de:

- El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto; y
- El que resulte de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.

El contribuyente interpretó que la regla de valoración consistente en capitalizar el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la transmisión no resultaba aplicable, por tener la sociedad transmitida una antigüedad inferior a ese plazo.

La Administración Tributaria consideró que la citada regla sí era aplicable que la norma establece un máximo de ejercicios para su cómputo, pero no un mínimo, por lo que cabe la

posibilidad de aplicar esta norma aun cuando únicamente existan dos ejercicios.

El Tribunal estimó las alegaciones del contribuyente, infiriendo que las reglas del artículo 37.b) de la LIRPF son objetivas y claras, por lo que se deben interpretarse literalmente ya que, de lo contrario se distorsionaría la clara voluntad del legislador.

En consecuencia, no debe computar como valor mínimo de transmisión el resultante de capitalizar el resultado de los tres últimos ejercicios cuando la sociedad cuyas acciones son transmitidas tiene una vida inferior a tres años a contar desde la fecha del devengo del IRPF.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta de la DGT V0379-22 de 25 de febrero de 2022. IRPF. Reducción del 30% sobre rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años. Es posible rectificar la autoliquidación de un ejercicio en el que se hubiera aplicado la reducción del 30%, si en un ejercicio posterior el contribuyente obtuviese este tipo de rendimientos y considera que es más beneficioso aplicarla sobre los rendimientos obtenidos en ese otro periodo.

El artículo 18.2 de la Ley del IRPF establece una reducción del 30% sobre los rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a dos años, siempre que, entre otros requisitos, el contribuyente no hubiese obtenido rendimientos sobre los que hubiese aplicado la reducción en los cinco periodos impositivos anteriores.

En el ejercicio 2017, el consultante percibió en rendimientos del trabajo con un periodo de generación superior a los dos años sobre los que aplicó la reducción. En el ejercicio 2022 recibe otro bonus con periodo de generación superior a dos años por importe superior al de 2017, y por

CASES & LACAMBRA

ello plantea si puede aplicar la reducción del 30% a los rendimientos obtenidos en el ejercicio 2022 (ya que, en principio, la aplicación de la reducción en 2017 impediría aplicarla en 2022).

Para ello, el consultante plantea la posibilidad de presentar una declaración complementaria de la declaración del 2017, eliminando la aplicación de la citada reducción, para de este modo poder aplicarla sobre los rendimientos obtenidos en 2022.

La clave es si la reducción es un derecho o una opción tributaria, ya que, en este último caso, el contribuyente no tendría derecho a renunciar o rectificar la opción escogida en 2017.

La DGT considera que el contribuyente la elección sobre si aplicar la reducción es de carácter potestativo, y plantea si es un derecho o una opción tributaria. La DGT se remite a la definición del término “optar”, entendido como el “*derecho a elegir entre dos o más alternativas*”, Por tanto, considera que se trata de una opción, si bien, en el caso analizado, solo en el momento en que se produce la percepción de los rendimientos en 2022 concurre la existencia de varias alternativas reales y, lo tanto, es a partir de ese momento cuando el contribuyente puede optar por aplicar la reducción en 2017 o en 2022. En consecuencia, sí podría presentar una declaración complementaria del ejercicio 2017, suprimiendo la reducción aplicada y, a su vez, aplicar la reducción en la declaración del 2022.

No obstante, una vez aplicada la reducción en 2022, no procederá rectificarla de nuevo ya que la opción ya habría sido ejercitada por el contribuyente.

Consulta de la DGT V1236-22, de 31 de mayo de 2022. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción del 95% para empresa familiar. En caso de herencia sin adjudicación de bienes

afectos a actividad económica por el causante, el incumplimiento parcial de la obligación de afectación y mantenimiento no solo afecta al heredero que lo incumple, sino también al resto.

La causante ejercía una actividad económica de arrendamiento de inmuebles en los términos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF, a la que se encontraban afectas 26 viviendas de su propiedad.

El consultante y sus hermanos aplicaron la reducción del 95% aplicable a la empresa familiar en el Impuesto sobre Sucesiones, y llevaron a cabo una partición de la herencia, adjudicándose inmuebles concretos. Para el disfrute de los beneficios fiscales de la empresa familiar es necesario que los inmuebles adquiridos continúen afectos a una actividad económica.

El consultante no ha continuado ejerciendo la actividad de arrendamiento de inmuebles llevada a cabo por la causante, de forma que las rentas percibidas por el arrendamiento de los pisos que se adjudicó constituyen rendimientos del capital inmobiliario para aquel.

Se plantea si el hecho de que uno de los herederos haya incumplido el requisito de permanencia constituye un incumplimiento para el resto de herederos, y por tanto la imposibilidad de aplicar la reducción del 95%. Se plantea si dicho incumplimiento del puede afectar al resto de herederos.

La DGT entiende que deben distinguirse dos supuestos; el primero, cuando el causante hubiera realizado una adjudicación individualizada de bienes en el testamento; y el segundo, cuando no se hubiera dispuesto tal adjudicación en el testamento, sino que el reparto de los bienes heredados en proindiviso se hubiese realizado en la adjudicación de la herencia.

CASES & LACAMBRA

En el primer caso, cada uno de los herederos responde exclusivamente del cumplimiento del requisito sobre los bienes que le han sido adjudicados, por lo que no se verían afectados por el eventual cumplimiento o incumplimiento de los coherederos.

Por el contrario, en el segundo caso, sin perjuicio de la adjudicación realizada por los propios causahabientes en la liquidación de la masa hereditaria, la reducción recae directamente sobre la totalidad de la empresa y beneficia a cada uno sobre la parte incluida en su base imponible, de forma que, no admitiéndose el cumplimiento parcial del requisito de mantenimiento, el incumplimiento de uno solo de los coherederos afectaría a todos los demás, quedando obligado el grupo de herederos en tal caso a rectificar la declaración del Impuesto sobre Sucesiones, y por tanto a ingresar el resultado de la liquidación sin la reducción junto con los intereses de demora.

Consulta de la DGT V0715-22, de 1 de abril de 2022. IRPF. Deducción por inversiones en vivienda habitual. La novación, subrogación o sustitución de un préstamo o crédito por otro, incluso su ampliación, cualquiera que fuera la forma acordada, no conlleva entender automáticamente que en ese momento concluye el proceso de financiación de la inversión correspondiente ni se agotan las posibilidades de practicar la deducción.

El contribuyente financió la adquisición de su vivienda habitual mediante un préstamo hipotecario, aplicando la deducción por adquisición de vivienda habitual sobre los intereses satisfechos. En 2022 está valorando una reforma en la vivienda, para lo que requerirá financiación bancaria, y plantea una novación del préstamo actual, incrementando su principal, que destinaría a la reforma.

Se consulta si la novación de dicho préstamo conllevaría la pérdida de la deducción.

A efectos de resolver la cuestión, la DGT recuerda, en primer lugar, la regulación de dicha deducción recogida en la normativa del IRPF que está constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma. Adicionalmente la DGT destaca también que ha de tenerse en cuenta que respecto de la inversión susceptible de deducción, la norma no establece ningún tipo de restricción en cuanto a forma o a la procedencia de la financiación, que puede ser propia o ajena, caso este último en el que la deducción se practicará a medida que se vaya devolviendo el principal y se abonen, en su caso, los correspondientes intereses, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción.

Tras ello, la DGT plantea distintas situaciones:

- La novación, subrogación o la sustitución del préstamo inicial por otro, cualquiera que fuera la forma acordada, no conlleva la conclusión del proceso de financiación de la inversión, ni que se agoten las posibilidades de practicar la deducción, ya que dichas operaciones sólo constituyen una modificación de las condiciones de financiación inicialmente acordadas, siempre que el préstamo resultante se destine a la amortización del anterior.
- Cuando la reestructuración de la financiación conlleve una ampliación del principal, si se destinase en su totalidad a cubrir estrictamente los costes asociados

a la cancelación del préstamo primigenio, también procederá la deducción.

Por último, en los supuestos en los que existiese una cancelación, parcial o total, de la deuda y una posterior obtención de crédito, incluso con la garantía de los citados bienes o con el mismo período de amortización que quedaba pendiente del precedente, sin concatenación entre ambos, la conclusión será distinta. En este caso, habría que entender que son operaciones distintas, conllevando la pérdida al derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual respecto a la nueva financiación. Ahora bien, ello no ocurriría si se produjese la cancelación del primero con parte del principal del nuevo préstamo en el mismo acto.

Consulta de la DGT V0751-22, de 6 de abril de 2022. Impuesto sobre Sociedades. Reserva de capitalización. Es compatible la distribución de dividendos con cargo a los resultados de ejercicios anteriores en los que se aplicó la reserva, con la aplicación de la reserva de capitalización, siempre que el importe del incremento de fondos propios se mantenga en términos globales, por parte de la entidad que los generó, durante el plazo de mantenimiento exigido de 5 años.

La entidad consultante ha venido dotando reserva de capitalización en el Impuesto sobre Sociedades de los últimos años y aplicando la correspondiente reducción en los años 2017 a 2019 por el importe correspondiente.

La consultante cuenta con un saldo importante en reservas voluntarias, y plantea repartir dividendos en el ejercicio 2020 con cargo a las mismas.

Por ello, plantea (i) si es posible aplicar la reserva de capitalización de manera simultánea con el reparto de este dividendo, y si afectaría de algún modo esta distribución a los importes reducidos en años anteriores; y (ii) en caso de que se repartiese el dividendo con cargo al beneficio del año, si podría aplicar la reserva de capitalización en ese ejercicio si el incremento de fondos propios se mantiene.

En cuanto a la disposición de ejercicios anteriores en los que se aplicó la reserva de capitalización, la DGT señala que la disposición de cualquiera de los conceptos que forman parte de los fondos propios en la fecha de cierre del ejercicio en el que se produce el incremento no supondría el incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que el importe del incremento de fondos propios se mantenga en términos globales, por parte de la entidad que los generó, durante el plazo de mantenimiento exigido por el precepto legal.

En lo que se refiere a la distribución con cargo al ejercicio en curso a la par que se aplica la reserva de capitalización, la DGT señala que para determinar el incremento de fondos propios del ejercicio 2020, se calculará la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio 2020, sin incluir los resultados de dicho ejercicio, y los fondos propios al inicio del ejercicio 2020, sin incluir los resultados del ejercicio 2019. Es decir, el incremento de fondos propios así calculado no incluye los resultados del ejercicio 2019 que se hubieran distribuido en el propio ejercicio 2020. De esta manera, el mantenimiento de dicho incremento de fondos propios que requiere el artículo 25 de la LIS durante el plazo de 5 años no se vería afectado por tal distribución de resultados.

Consulta de la DGT V1195-22, de 27 de mayo de 2022. IRPF. No están sujetos al IR,F los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria

en un procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

El consultante presentó una rectificación de la autoliquidación del IRPF al considerar que la inicialmente presentada era incorrecta y perjudicaba sus intereses al derivarse una cuota a ingresar superior a la debida. Tras finalizar el procedimiento rectificación de autoliquidación y de devolución de ingresos indebidos y la consecuente devolución por parte de la AEAT junto con los correspondientes de demora, se consulta si estos están sujetos a tributación en el IS.

La DGT distingue entre intereses remuneratorios e indemnizatorios. Los primeros constituyen una contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, o bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes; y añade que como regla general estos intereses tributarán como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 Ley del IRPF, proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional – en cuyo caso tributarán por ese concepto.

Por el contrario, la DGT señala que los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o del retraso en su cumplimiento. Por lo que que estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario, lo que los sitúa en el ámbito de las ganancias patrimoniales.

Sin embargo, la DGT se remite a la sentencia 1651/2020, de 3 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo Tribunal Supremo, que estableció como criterio interpretativo que *“los intereses de demora abonados por la Agencia*

Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF”.

Por tanto, la DGT asume el criterio del Tribunal Supremo respecto a la no sujeción al IRPF de los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria en caso de devolución de ingresos indebidos.

Consulta de la DGT V0878-22, de 25 de abril de 2022. Impuesto sobre el Patrimonio. No es aplicable la exención a planes de pensiones constituidos en otros estados.

El consultante es una persona residente fiscal en España con un plan de pensiones suscrito con una entidad aseguradora domiciliada en Malta, regulado por las normas de dicho país.

Se plantea si es posible aplicar la exención recogida en la normativa reguladora del impuesto, según la cual están exentos los derechos consolidados de los partícipes y los derechos económicos de los beneficiarios en un plan de pensiones.

En su contestación, la DGT afirma que el término plan de pensiones no está definido en la normativa reguladora Impuesto sobre el Patrimonio, por lo que ha de acudir a la regulación sectorial para determinar si un producto se puede calificar como plan de pensiones a estos efectos.

En la normativa sectorial aplicable en España no aparecen definidos los planes de pensiones constituidos en otros estados.

Por tanto, la DGT concluye que, la exención quedaría limitada exclusivamente a los planes de pensiones reglados en los Capítulos I a II del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (planes de pensiones constituidos en España) y a los

CASES & LACAMBRA

previstos en la Sección segunda del Capítulo X (fondos de pensiones de empleo españoles en otros Estados Miembro) sujetos a la legislación de estos estados miembros.