

CASES & LACAMBRA



Boletín Fiscal
Octubre 2023

GRUPO FISCAL

CASES & LACAMBRA

ANDORRA - BARCELONA - MADRID - MIAMI

ÍNDICE

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

-  Sentencia del Tribunal superior de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 25 de mayo de 2023, C-114/22. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). El TJUE determina que no se puede denegar al sujeto pasivo, de forma automática, el derecho a la deducción de una cuota del IVA soportada por el mero hecho de que la operación económica que da lugar a esa cuota se repunte ficticia y viciada de nulidad sobre la base de las disposiciones del derecho civil nacional sin que sea necesario acreditar que tiene su origen en un fraude de IVA o en un abuso de derecho.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

-  Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de mayo de 2023, n.º rec. 5250/2021, n.º de resolución 662/2023. El Tribunal Supremo (TS) considera que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma, prevista en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad.
-  Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de mayo de 2023, n.º rec. 2323/2022, n.º de resolución 725/2023. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). El TS reconoce el derecho a una rebaja proporcional de la cuota del IAE según el tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar plenamente por el cierre del COVID-19.
-  Sentencia del Tribunal Supremo, de 8 de junio de 2023, n.º rec. 6528/2021, n.º de resolución 771/2023. Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). La carga de la prueba corresponde a la Administración tributaria y no a la entidad residente en la Unión Europea (UE) que aplica la exención en IRNR. La Administración tributaria debe aportar pruebas de la falta de motivos económicos o de indicios de fraude o abuso.
-  Sentencia del Tribunal Supremo, de 8 de junio de 2023, n.º rec. 5002/2021, n.º de resolución 770/2023. Procedimiento sancionador. En caso de regularización de simulación mediante sociedad profesional interpuesta, la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, y no por la cantidad dejada de ingresar en concepto de IRPF como pretendía la Administración.
-  Sentencia del Tribunal Supremo, de 12 de junio de 2023, n.º rec. 915/2022, n.º de resolución 778/2023. Conflicto de residencia fiscal. La Administración tributaria española no puede prescindir ni cuestionar la validez de certificados de residencia fiscal emitidos por otra Administración tributaria.

CASES & LACAMBRA

-  - Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2023, n.º rec. 4701/2022, n.º de resolución 978/2023. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). La limitación de efectos contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182/2021 se extiende a la fecha de la sentencia y no a la de su publicación en el BOE.
-  - Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio 2023, n.º rec. 515/2022, n.º de resolución 1091/2023. IRPF. Los intereses de demora tributarios son deducibles para el cómputo del rendimiento de actividades económicas en sede del IRPF.
-  - Sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de junio, n.º rec. 6442/2021, n.º de resolución 875/2023. El TS determina jurisprudencia respecto las condiciones por las que las retribuciones de los administradores deben considerarse deducibles, de acuerdo con la anterior regulación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

-  - Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de 1 de febrero de 2023, n.º rec. 432/2020, n.º resolución 432/2020. Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Impedir la aplicación de la regla del límite conjunto de tributación del IRPF y del IP a sujetos obligados a contribuir en el IP por obligación real infringe los principios del Derecho de la UE.
-  - Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 6 de marzo de 2023, n.º rec. 14304/2021, n.º resolución 171/2023. IVA. Los errores o retrasos en el Suministro Inmediato de Información (SII) no pueden limitar el derecho a la deducción del IVA soportado por los contribuyentes del impuesto.
-  - Sentencia de la Audiencia Nacional, de 17 de mayo de 2023, n.º rec. 574/2021. IVA. A los servicios de reparación de viviendas cuya contraprestación está cubierta por un contrato de seguros no les es aplicable el tipo reducido del IVA (10%), sino el general del 21%, al ser el destinatario de los servicios la compañía de seguros y no el propietario del inmueble.

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

-  - Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 25 de abril de 2023. Reclamación 4812/2020. IRPF. Residencia fiscal. Para determinar la residencia fiscal en España, el cálculo de los días de permanencia en cada territorio debe realizarse día a día en función de las pruebas disponibles.

CASES & LACAMBRA

-  Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de mayo de 2023, número. Reclamación 1501/2020. IRPF. El TEAC entiende que el diferimiento de la ganancia patrimonial en sede del donante no alcanza a la totalidad, sino sólo a la parte que se corresponda con el valor de las participaciones teniendo en cuenta el alcance del beneficio en concepto de empresa familiar en fecha de devengo.
-  Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de julio 2023. Reclamación 6654/2022. IVA. El IVA soportado por los suministros de un inmueble que es utilizado sólo parcialmente a nivel empresarial es deducible en proporción a dicho uso.
-  Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de julio 2023. Reclamación 4696/2023. IS. El tipo reducido del Impuesto sobre Sociedades del 15% sólo puede aplicarse en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulta positiva y en el periodo siguiente; de forma que, si la base imponible de este último fuese negativa, el derecho a aplicar el tipo reducido no puede trasladarse a otro ejercicio posterior.

CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

-  Consulta vinculante de la DGT V0813-23, de 5 de abril. IRPF. Se modifica el criterio respecto a la tributación de los rendimientos generados antes del desplazamiento a España.
-  Consulta vinculante de la DGT V0863-23, de 12 de abril. IS. La DGT aprecia la existencia de actividad económica si de las actividades realizadas se puede inferir una voluntad inequívoca de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, a pesar de que esa actividad no se haya iniciado materialmente.
-  Consulta vinculante de la DGT V1174-23, de 8 de mayo. IVA. Los servicios de asesoramiento legal prestados a una persona física residente en territorio tercero se entienden o sujetos a IVA de acuerdo con las reglas de localización establecidas en el artículo 69 y 70.2 de la Ley del IVA.
-  Consulta vinculante de la DGT V1534-23, de 5 de junio. IVA. Inclusión del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables en la base imponible del IVA que grava las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
-  Consulta vinculante de la DGT V1846-23, de 27 de junio de 2023. IRPF. El pago de la pensión compensatoria y de alimentos tiene efectos en sede del IRPF a partir de que la sentencia de divorcio sea firme.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

Sentencia del Tribunal superior de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 25 de mayo de 2023, C-114/22. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). El TJUE determina que no se puede denegar al sujeto pasivo, de forma automática, el derecho a la deducción de una cuota del IVA soportada por el mero hecho de que la operación económica que da lugar a esa cuota se repute ficticia y viciada de nulidad sobre la base de las disposiciones del derecho civil nacional sin que sea necesario acreditar que tiene su origen en un fraude de IVA o en un abuso de derecho.

En este caso, la Administración tributaria de Polonia cuestiona a una sociedad residente en dicho país el derecho a la deducción del IVA soportado unas facturas relativas a la cesión de unas marcas. La Administración consideró que esta operación era ficticia y nula y que, por tanto, de acuerdo con la normativa interna del país debía excluirse el derecho a deducir el IVA soportado.

La sociedad interpuso recurso contra la resolución de la Administración y el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo competente dio la razón a la sociedad y anuló la anterior resolución al entender que la Administración tributaria no había probado el carácter ficticio de la operación y que, por tanto, tiene derecho a la deducción del IVA.

La Administración tributaria de Polonia interpuso recurso de casación ante el Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo de Polonia, que planteó una cuestión prejudicial al TJUE al considerar que existen dudas de derecho sobre si un sujeto pasivo puede perder el derecho a la deducción del IVA que se le ha facturado con motivo de que la operación de que se trate no sea conforme al Derecho civil nacional, pues el derecho a la deducción forma parte, según la jurisprudencia del TJUE, del sistema del IVA y

sólo puede restringirse de forma restrictiva cuando resulte probado objetivamente que ha sido invocado de manera fraudulenta o abusiva.

De este modo, la cuestión prejudicial planteada se centra en determinar si los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 273 de la Directiva 2006/112 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva del IVA), a la vista de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual se priva al sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que esa operación se reputa ficticia y viciada de nulidad sobre la base de las disposiciones del Derecho civil nacional, sin que sea necesario acreditar que tiene su origen en un fraude de IVA o en un abuso de derecho.

El TJUE entiende que en la Directiva no se contempla que un sujeto pasivo pueda perder el derecho a la deducción de un IVA que ha soportado por el hecho de que la operación de que se trate no sea conforme al Derecho civil nacional, pues el derecho a la deducción constituye un principio fundamental del sistema común del IVA que según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no puede verse restringido. En concreto, establece que para poder disfrutar de este derecho es necesario que (i) el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva y (ii) que los bienes o servicios invocados como base del derecho a deducir el IVA sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, y que, en una fase anterior, esos bienes hayan sido entregados o esos servicios prestados por otro sujeto pasivo.

En estos términos, solo se puede denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción se acredita la no realización efectiva de la operación invocada en la que pueda fundarse el derecho a la deducción. En efecto, el TJUE recuerda que se

puede denegar el derecho a la deducción cuando se acredite objetivamente que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude. En estos casos, corresponde a las autoridades tributarias acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude de IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo.

Aunque el carácter ficticio con arreglo a las disposiciones del Derecho civil nacional del contrato celebrado entre el sujeto pasivo y el emisor de la factura pueda constituir un indicio de práctica fraudulenta, dicha circunstancia no permite por sí sola deducir que se da tal práctica.

Por todo ello, dado que la Administración nacional no probó el carácter ficticio de la operación, el TJUE determina que no se puede denegar al sujeto pasivo, de forma automática, el derecho a la deducción del IVA efectivamente soportado.

La relevancia de esta sentencia radica en la relevancia que para el TJUE tiene el principio de neutralidad y proporcionalidad como eje vertebrador del IVA, de forma que la denegación del derecho a la deducción del IVA sólo puede realizarse de forma restrictiva y por tanto exige un ejercicio probatorio intenso por parte de las administraciones tributarias competentes.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de mayo de 2023, n.º rec. 5250/2021, n.º de resolución 662/2023. El Tribunal Supremo (TS) considera

que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma, prevista en el artículo 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación como una parte específica del juicio de culpabilidad.

Una persona física contribuyente del IRPF era deudora de una sociedad de la que era accionista y, a su vez, acreedora respecto de una sociedad participada por su hijo. Esta última entidad fue absorbida por la primera, y el contribuyente entendió que con motivo de dicha operación entendió se había producido una compensación del crédito que ostentaba frente a la sociedad absorbida – al ostentar desde la fecha de la fusión un crédito y una deuda con la misma entidad –, no declarando en consecuencia como rendimiento del capital mobiliario los intereses devengados respecto del préstamo concedido a la sociedad absorbida. En el marco de un procedimiento de inspección el expediente finalizó mediante acuerdos de liquidación en los que se regularizó el IRPF del contribuyente, incorporando a la base imponible del impuesto los rendimientos del capital mobiliario derivados del préstamo.

Igualmente se tramitaron los correspondientes expedientes sancionadores que culminaron en un acuerdo de imposición de sanción.

Ante dicho acuerdo liquidador y sancionador, se interpuso recurso por parte del contribuyente al entender que no existía culpabilidad en su actuación amparándose en una interpretación razonable de la norma establecida en el artículo 179.2 LGT, ya que entendía que la fusión por absorción de las dos sociedades había comportado la compensación parcial de los

créditos y débitos recíprocos entre el contribuyente y la sociedad absorbida. En concreto, este artículo determina que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones necesarias. Sin embargo, tanto el TEAR de Madrid como el TSJ de Madrid desestimaron sus pretensiones al entender que el contribuyente debía probar su actuación con tal de ampararse en una interpretación razonable de la norma.

En efecto, la cuestión con interés casacional a determinar por parte del TS consistía en determinar si en un caso como el presente resulta posible apreciar, a los efectos del procedimiento sancionador instruido por dejar de ingresar, la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT, sin necesidad de aportar prueba que acredite la compensación alegada.

El TS considera que la apreciación sobre si concurre la exclusión de responsabilidad por la comisión de infracción tributaria por haber actuado el obligado amparándose en una interpretación razonable de la norma requiere una motivación específica sobre la razonabilidad de tal interpretación, como parte específica del juicio de culpabilidad. A juicio del TS, no se trata de una cuestión de carga de la prueba sino de correcta motivación sobre el juicio de culpabilidad. Por todo ello, el TS determina que en este caso la Administración ha infringido el artículo 179.2 LGT, puesto que el juicio de culpabilidad requiere una motivación específica, no siendo válida una mera remisión a la falta de prueba de la extinción de los préstamos por compensación.

En concreto, no puede acogerse como motivación válida del acuerdo sancionador la mera remisión a la falta de prueba plena de la extinción por compensación, sin valoración alguna sobre si, en

las circunstancias precisas del caso, la creencia de que se había producido tal modo de extinción del crédito pudiera ser objetivamente razonable.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de mayo de 2023, n.º rec. 2323/2022, n.º de resolución 725/2023. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). El TS reconoce el derecho a una rebaja proporcional de la cuota del IAE durante el tiempo en que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar plenamente por cierre debido al COVID-19.

El TS analiza la controversia sobre la suspensión, limitación o inexistencia del hecho imponible del IAE durante el periodo en el que estuvo vigente el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (Real Decreto declarando el Estado de alarma por COVID-19).

En este sentido, la jurisprudencia que sienta el TS en esta sentencia se resume en los siguientes puntos:

- 1) La paralización de actividad y el cierre de establecimientos ordenada por el Real Decreto declarando el Estado de alarma por COVID-19, no supuso la inexistencia de hecho imponible del IAE durante el periodo de inactividad.
- 2) No obstante, resulta aplicable el régimen de paralización de industrias que establece el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas:

“Cuando en las industrias ocurra alguno de los casos de interdicción judicial, incendio, inundación, hundimiento, falta absoluta de caudal de aguas empleado como fuerza motriz

CASES & LACAMBRA

o graves averías en el equipo industrial, los interesados darán parte a la Administración Gestora del impuesto, y en el caso de comprobarse plenamente la interdicción por más de treinta días, o el siniestro o paralización de la industria, podrán obtener la rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria hubiera dejado de funcionar.”

- 3) Conforme a esta regla, es pertinente una rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar.
- 4) No es preciso probar la paralización o cierre de la empresa, ni poner en conocimiento de la Administración tal cierre o inactividad, pues ambas circunstancias derivan directamente de la ley.
- 5) En particular, para las actividades de hostelería o restauración, la única prueba exigible es la de la inexistencia de entrega de pedidos a domicilio.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 8 de junio de 2023, n.º rec. 6528/2021, n.º de resolución 771/2023. Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). La carga de la prueba corresponde a la Administración tributaria y no a la entidad residente en la Unión Europea (UE) que aplica la exención en IRNR. La Administración tributaria debe aportar pruebas de la falta de motivos económicos o de indicios de fraude o abuso.

El artículo 14.1.h) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR (Ley del IRNR), declara exentos los dividendos satisfechos por una filial española a su matriz europea y una cláusula antiabuso para los supuestos en los que la sociedad matriz esté

controlada por accionistas no residentes en la UE que, entre otros, exige probar que la sociedad matriz había sido constituida por motivos económicos válidos y no para disfrutar de una ventaja fiscal.

Esta cláusula antiabuso había sido considerada contraria al derecho de la UE por la sentencia de la Audiencia Nacional, de 21 de mayo de 2017, rec. n.º 1000/2017, por establecer una presunción general de abuso o fraude y por trasladar la carga de la prueba al contribuyente en esta situación.

El TS confirma la sentencia de la Audiencia Nacional con base en la jurisprudencia del TJUE de 7 de septiembre de 2017 (asunto C-6/16), 20 de diciembre (asuntos C-504/16 y C-613/16) y de 26 de febrero de 2019 (asuntos C-116/16 y C-117/16) y modifica su anterior criterio – fijado en sus sentencias de 4 de abril de 2012, rec. n.º 3312/2008 y de 3 de marzo de 2020, rec. n.º 5448/2018, confirmando que la carga de la prueba del abuso corresponde a la Administración tributaria.

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE citada:

- 1) Corresponde en principio a los contribuyentes demostrar que cumplen los requisitos objetivos exigidos por la Directiva Matriz-filial. No obstante, para denegar la exención aplicando una cláusula antiabuso la Administración debe demostrar que concurren los elementos constitutivos de la práctica abusiva, atendiendo a las circunstancias específicas de cada caso.
- 2) No es válido rechazar la exención basándose únicamente en medidas o presunciones generales de fraude que consideran a priori la existencia del abuso, sin que la Administración tributaria este

obligada a presentar pruebas o indicios del fraude o abuso.

- 3) No es válido exigir pruebas para refutar la aplicación de una norma genérica antiabuso que supongan la inversión de la carga de la prueba en el contribuyente.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 8 de junio de 2023, n.º rec. 5002/2021, n.º. de resolución 770/2023. Procedimiento sancionador. En caso de regularización de simulación mediante sociedad profesional interpuesta, la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, y no por la cantidad dejada de ingresar en concepto de IRPF como pretendía la Administración.

A raíz de un procedimiento de inspección de un contribuyente en concepto de IRPF, ejercicios 2006 y 2007 que finalizó con unas liquidaciones giradas en contra del contribuyente se inició expediente sancionador contra aquél. La regularización se debió a la consideración por parte de la Inspección de la existencia de simulación por parte del interesado de la prestación de servicios profesionales a través de una sociedad interpuesta, de la que era socio al 50% junto con su esposa y administrador único, tratándose en realidad de servicios prestados directamente por el socio a los clientes.

Se emitió una propuesta de resolución del expediente sancionador, notificándose al contribuyente una sanción del 125% de la cuota dejada de ingresar por concepto de IRPF. El contribuyente presentó reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Murcia y posteriormente ante el TEAC, ambas desestimadas. Posteriormente, presentó un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, el cual también fue

desestimado. Finalmente, interpuso un recurso de casación que fue admitido por el TS.

La cuestión de interés casacional radica en determinar la base para calcular la sanción tributaria según el artículo 191 de la LGT. El contribuyente argumentaba que la base de cálculo debería reducirse al considerar los ingresos ya realizados por la sociedad interpuesta en concepto de IS, mientras que la Inspección consideraba que la base de la sanción debía ser la totalidad del importe dejado de ingresar en el IRPF sin deducir los importes ingresados por la sociedad en el IS.

El TS reconoce la simulación y la prestación directa de servicios por parte del socio de la sociedad interpuesta, lo que lleva a la integración de las rentas derivadas de esos servicios en la base imponible del contribuyente.

Añade el TS que lo fundamental es que estamos ante un caso de simulación en el que la Inspección ha levantado el velo y ha descubierto la inexistencia jurídica real de la sociedad interpuesta, estableciendo que el socio y la sociedad son la misma persona con todas las consecuencias fiscales que pueden derivar de ello, incluyendo la imposición de sanciones, por lo que exige coherencia tanto en la regularización como en la sanción con base en el artículo 191 de la LGT.

La Sala concluye que, en los supuestos de simulación, la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta ya que considera que al existir simulación ambas personas (física y jurídica) son esencialmente el mismo contribuyente.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 12 de junio de 2023, n.º rec. 915/2022, n.º. de resolución

778/2023. IRPF. Conflicto de residencia fiscal.

La Administración tributaria española no puede prescindir ni cuestionar la validez de certificados de residencia fiscal emitidos por otra Administración tributaria.

En el supuesto enjuiciado las autoridades fiscales competentes de los Estados Unidos emitieron un certificado de residencia fiscal en el sentido del Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) suscrito entre España y los Estados Unidos que acreditaba que un contribuyente era residente fiscal en dicho país. No obstante, la Administración tributaria española y la Audiencia Nacional cuestionaban que realmente se tratara de un residente de los Estados Unidos que mereciera el trato previsto en el CDI, dado que dichos certificados se expedían automáticamente a “todo nacional estadounidense por el mero hecho de serlo”.

Como consecuencia de lo anterior, la Administración tributaria consideró al contribuyente como residente fiscal en España conforme a la normativa interna del IRPF y denegó su condición de residente en Estados Unidos a los efectos del CDI suscrito entre ambos países, lo que la lleva a inadmitir la existencia de un conflicto de residencia entre ambos Estados que deba ser resuelto conforme a las *tie breaker rules* del artículo 4.2 del CDI.

No obstante, el TS rechaza el razonamiento de la Administración tributaria y considera que los órganos administrativos o judiciales nacionales no pueden prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal, ni enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido por otro Estado con el que España ha suscrito un CDI. Por ello, en el marco de un conflicto de residencia fiscal, la validez de un certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del otro Estado contratante en el sentido del CDI debe ser presumida y no se puede rechazar su contenido.

Asimismo, añade el TS que, en el marco de la aplicación de las *tie breaker rules* de un CDI, el concepto de centro de intereses vitales incluye un doble elemento personal y económico que es más amplio que el concepto de núcleo de intereses económicos que regula la Ley del IRPF.

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2023, n.º rec. 4701/2022, n.º de resolución 978/2023. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). La limitación de efectos contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182/2021 se extiende a la fecha de la sentencia y no a la de su publicación en el BOE.

El 26 de octubre de 2021, el Tribunal Constitucional dictó sentencia por la que se declaraba la inconstitucionalidad de algunos de los artículos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) referidos al IIVTNU, en concreto los artículos 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, y siendo la fecha de publicación de la sentencia en el BOE el 25 de noviembre de 2021.

De acuerdo con lo anterior, mediante la declaración de inconstitucionalidad se produjo un vacío normativo en la configuración del impuesto y, asimismo, la propia sentencia estableció un límite en cuanto a los efectos de la inconstitucionalidad de la norma para aquellas situaciones que a la fecha de dictarse la sentencia hayan devenido definitivas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. Además, la sentencia establecía que, a estos efectos, tendrá la consideración de situación consolidada: (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubiesen sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no hubiese sido solicitada ex art. 120.3 LGT, esto es cuando se hubiera considerado

que la autoliquidación ha perjudicado los intereses legítimos del contribuyente.

En el caso objeto de litigio, el Ayuntamiento practicó liquidación tributada girada en concepto de IIVTNU el 21 de octubre de 2021, y el 8 de noviembre el obligado tributario interpuso recurso de reposición contra la resolución de la Alcaldía que aprobaba dicha liquidación, el cual fue estimado al entender que la liquidación no era con sentido firme, sino impugnabile, de modo que se anularon los actos impugnados dada su disconformidad a Derecho.

Ante dicho pronunciamiento el Ayuntamiento recurrió ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS al entender con absoluta claridad el tenor de la sentencia del Tribunal Constitucional, en cuanto a que entiende que se excluyen de su alcance las liquidaciones que no han sido recurridas a fecha en la que se dictó la sentencia (26 de octubre de 2021).

Por el contrario, la parte recurrente entiende que se vulnera el artículo 24 de la Constitución Española (CE), que establece el derecho a la tutela judicial efectiva por cuanto las liquidaciones que no son firmes y que son susceptibles de recurso contencioso-administrativo se les tenga que aplicar una normativa que ha sido anulada por el Tribunal Constitucional.

El artículo 164.1 CE y 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional establecen que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad producen efectos desde la fecha de su publicación en el BOE; no obstante, en este supuesto, el Tribunal analiza el concepto de situación consolidada y dado que el Tribunal Constitucional consideró que la delimitación de situación consolidada fue a fecha de dictado de la sentencia (y no de su publicación en el BOE), entiende que las liquidaciones provisionales o

definitivas que no hubieran sido impugnadas a fecha de dictarse la sentencia no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad.

Por lo que el Tribunal Constitucional resuelve como doctrina jurisprudencial que el contribuyente no podía rectificar las mismas o impugnarlas tras la fecha en que se dictó la sentencia, ya que eran situaciones consolidadas desde el 26 de octubre de 2021.

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio 2023, n° rec. 515/2022, n° de resolución 1091/2023. IRPF. Los intereses de demora tributarios son deducibles para el cómputo del rendimiento de actividades económicas en sede del IRPF.

El objeto de litigio es la determinación de si, a efectos del IRPF, los intereses de demora (ya sean exigidos por una liquidación practicada en comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas en el desarrollo de su actividad económica, o ya sean devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado) tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible para el contribuyente.

La cuestión objeto de litigio trae causa en cuanto la Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada sobre la deducibilidad de los gastos financieros computados en el IRPF por un profesional en el ámbito de su actividad económica. Gastos financieros que correspondían, entre otros, a los intereses de demora derivados de una inspección tributaria anterior.

A este respecto, la Administración tributaria practicó propuesta de liquidación provisional por la que incrementó dicho rendimiento de actividades económicas al entender que la

CASES & LACAMBRA

deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos y, que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de su actividad, aspectos que la Administración tributaria consideraba que no ocurría en el presente supuesto.

Sin embargo, el contribuyente consideró que se trataba de gastos afectos a su actividad, puesto que derivan de liquidaciones de actas de inspección por IRPF e IVA relacionadas con su actividad profesional, y que por tanto se trataba de gastos deducibles.

El TS alude a una sentencia del mismo tribunal en la que se analiza la deducibilidad de los intereses de demora en el IS, en la que se concluye que este tipo de gastos son deducibles en dicho impuesto en tanto que (i) la base imponible del impuesto se determina a partir del resultado contable y a tales efectos hay que tener en consideración estos gastos para el cómputo del resultado contable, y (ii) que los intereses de demora no se encuentran expresamente excluidos como no deducibles por no tener naturaleza sancionadora ni tratarse de donativos o liberalidades, ni tampoco gastos derivados de actuaciones contra el ordenamiento jurídico.

Con base en dicha sentencia, el TS considera extrapolable dicha doctrina al IRPF para un caso en que el contribuyente desarrolle una actividad económica y, por tanto, establece que tienen la consideración de gasto fiscalmente deducibles. Asimismo, se añade en la sentencia que, dada su naturaleza jurídica de gastos financieros, están sometidos a los límites de deducibilidad contenidos en el artículo 16 LIS, aplicables también en sede del IRPF.

Sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de junio, n° rec. 6442/2021, n° de resolución 875/2023. El TS determina jurisprudencia respecto las condiciones por las que las

retribuciones de los administradores deben considerarse deducibles, de acuerdo con la anterior regulación del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

En este caso, la Administración denegó la deducción en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones a los administradores por considerarlas como donativos o liberalidades de acuerdo con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

La sociedad recurrió las actas de liquidación, pero tanto el TEAC como la Audiencia Nacional desestimaron las alegaciones del contribuyente sobre la base de que (i) la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa es de alta dirección y, por tanto, se subsume en la relación mercantil por aplicación de la teoría del vínculo y (ii) que la ausencia de acuerdo de la Junta General de Accionistas que aprueba las retribuciones comporta que pueda apreciarse un evidente incumplimiento de las formalidades mercantiles, y por consiguiente que el gasto no pueda ser deducible ex artículo 14.1.e) TRLIS, por tratarse de una liberalidad.

En este caso, el TS debe determinar si las retribuciones que perciben los administradores de una entidad mercantil, acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad, constituyen una liberalidad (no deducible en el IS) por el hecho (i) que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil, y (ii) que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas; o si, por el contrario, al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no pueda comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

CASES & LACAMBRA

El TS parte del supuesto que las retribuciones a los administradores están acreditadas, contabilizadas y previstas en los Estatutos, y que la relación con los administradores es una relación especial de alta dirección. Por lo que se refiere a si la remuneración de los administradores debe ser deducible o no, el TS establece que será gasto deducible todo aquel que esté correlacionado con los ingresos. Asimismo, entiende que este gasto tiene clara causa onerosa y, por tanto, no se puede exceptuar su deducibilidad ex art. 14.1e).

Por otra parte, el TS infiere que la norma mercantil no exige ni prevé la necesidad que la junta general de una sociedad anónima apruebe las remuneraciones de sus administradores y más precisamente, este requisito no rige en modo alguno en el caso de compañías con un socio único. De modo que, ampararse en la inexistencia de un acuerdo de la junta general que apruebe la remuneración para denegar su deducibilidad, constituye un abuso de formalidad que no se puede admitir.

Por todo ello, el TS fija jurisprudencia en cuanto a la interpretación del artículo 14.1.e) TRLIS (vigente para los ejercicios 2008 y 2010):

- (i) Las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil que estén contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible -art. 14.1.e) TRLIS- por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución.
- (ii) En el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 TRLSC).
- (iii) Aun en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil -para ejercicios posteriores a los analizados-, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad.

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de 1 de febrero de 2023, n.º rec. 432/2020, n.º resolución 432/2020. Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Impedir la aplicación de la regla del límite conjunto de tributación del IRPF y del IP a sujetos obligados a contribuir en el IP por obligación real (no residentes en España) infringe los principios del Derecho de la UE.

La regla relativa al límite conjunto de tributación del IRPF y del IP, establecida en el artículo 31. Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (Ley del IP), establece un límite de tributación en el IP según el cual la cuota íntegra del IP juntamente con la del IRPF no puede exceder del 60% de la base imponible del IRPF.

Se trata de una norma cuyo objetivo es evitar que la tributación de ambos impuestos (IRPF e IP)

resulte excesiva y que como consecuencia los contribuyentes deban vender parte de su patrimonio para hacer frente a dichos impuestos; si bien, en principio sólo pueden beneficiarse los contribuyentes residentes en territorio español que tributan en España por todo su patrimonio mundial.

En el supuesto enjuiciado, el reclamante no residente en España solicitó la rectificación de la autoliquidación del IP presentada en el ejercicio 2017 con el objetivo de aplicar el citado límite conjunto, computando a los efectos de su cálculo la base imponible y el impuesto sobre la renta satisfecho en su país de residencia, alegando que que impedir su aplicación a los contribuyentes no residentes por obligación real (por los bienes y derechos situados o que deban ejercitarse en España) resulta arbitrario y discriminatorio, infringiendo los derechos comunitarios de libre circulación de personas y capitales.

La Administración tributaria se opuso a la rectificación alegando que la normativa del IP no produce un trato discriminatorio a los no residentes, y que la residencia habitual supone una justificación objetiva para otorgar un tratamiento distinto al recurrente, dado que los no residentes en España no se ven afectados por la complementariedad entre el IRPF y el IP.

El TSJ de las Islas Baleares da la razón al recurrente y considera contrario a la libre circulación de capitales limitar la aplicación del límite conjunto únicamente a los contribuyentes que tributen por obligación personal. En este sentido, argumenta que, ante una situación objetivamente comparable, la obligación de tributación por el patrimonio neto del que se es titular, el criterio de la Ley del IP impone un trato fiscal diferenciado para los no residentes que resulta desproporcionado y mucho más gravoso comparado con el establecido para los residentes,

de forma que aquellos vienen obligados a soportar una carga fiscal mucho más elevada.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 6 de marzo de 2023, n.º rec. 14304/2021, n.º resolución 171/2023. IVA. Los errores o retrasos en el Suministro Inmediato de Información (SII) no pueden limitar el derecho a la deducción del IVA soportado por los contribuyentes del impuesto.

En el marco de un procedimiento de revisión, la Administración tributaria regularizó la situación tributaria de un contribuyente del IVA al denegar la deducción del impuesto soportado en facturas que no habían sido notificadas en el SII, sobre la base que para la deducción del IVA soportado es necesario que las facturas en las que se documenta el IVA devengado estén debidamente contabilizadas en el correspondiente período de contabilización, constituyendo el SII el libro registro contable a efectos del citado impuesto.

Así, la AEAT no permite la deducción de las facturas no contabilizadas a través del SII con base en que no basta la contabilización, sino que es necesario que las facturas estén debidamente contabilizadas con anterioridad a las actuaciones de inspección o comprobación, y dado que el sujeto pasivo está obligado a la utilización del citado sistema de información no pueden tenerse en cuenta las facturas que no notificadas en el SII a efectos de la deducción.

La cuestión se circunscribe a determinar si la exigencia reglamentaria de contabilización a través del SII, en cuanto a requisito formal, vulnera el principio de neutralidad del IVA tal y como se interpreta en la jurisprudencia del TJUE.

El TSJ de Galicia entiende que la exigencia de utilizar el SII para la contabilización, si bien supone una ventaja para la Administración

tributaria a la hora de gestionar el IVA, no deja de ser un requisito formal añadido que no puede superponerse al principio de neutralidad del impuesto consagrado en la jurisprudencia comunitaria. En efecto, conforme a la jurisprudencia del TJUE, este tipo de requisitos de carácter formal y su incumplimiento (o no correcto cumplimiento) no puede, por sí solo, suponer la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado a menos que sea imposible probar el cumplimiento de los requisitos materiales o la infracción se produzca en el marco de una operación o cadena de operaciones fraudulentas.

Por todo ello, el TSJ determina que los errores o retrasos en el SII podrán, en su caso, ser sancionados como tales incumplimientos, pero no pueden limitar los derechos (en particular el derecho a la deducción del IVA soportado) que el sistema del IVA confiere a los sujetos pasivos cuando concurren los requisitos sustanciales o materiales para que opere la deducción.

Sentencia de la Audiencia Nacional, de 17 de mayo de 2023, n.º rec. 574/2021. IVA. A los servicios de reparación de viviendas cuya contraprestación está cubierta por un contrato de seguros no les es aplicable el tipo reducido del IVA (10%), sino el general del 21%, al ser el destinatario de los servicios la compañía de seguros y no el propietario del inmueble.

Una sociedad prestadora servicios de servicios de reparación de viviendas a empresas y particulares venía aplicando el tipo reducido del IVA del 10% pese a que su contraprestación era satisfecha por un tercero (una compañía de seguros) en virtud del contrato que vinculaba a tal compañía y al cliente.

La Inspección tributaria inició un procedimiento de comprobación y adoptó acuerdos de liquidación y sanción en concepto de IVA por

entender que el tipo impositivo aplicable para dichos servicios era el tipo general del 21% y no el tipo reducido (10%) al considerar que el destinatario no es un particular sino la empresa de seguros.

El contribuyente recurre ambos acuerdos ante el TEAC que son desestimados y finalmente interpone recurso contencioso-administrativo frente a la Audiencia Nacional.

La Audiencia Nacional afirma que la reparación de la vivienda se realiza como consecuencia de la relación jurídica establecida con las aseguradoras, no con los titulares de las viviendas. Además, la facturación se envía directamente por el contribuyente a las aseguradoras, no a los particulares (con los que aquel no ha formalizado contrato alguno). En consecuencia, los particulares cuyas viviendas son objeto de reparación no quedan afectados por el contrato de reparación suscrito entre la sociedad prestadora de servicios y la compañía de seguros. que, es con las que se ha establecido la relación jurídica.

Por lo anterior, la Audiencia Nacional infiere que, cuando el destinatario del servicio de reparación es la entidad de seguros y no el titular de la vivienda, no es aplicable el tipo reducido del IVA sino el general del 21%.

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

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 25 de abril de 2023. Reclamación 4812/2020. IRPF. Residencia fiscal. Para determinar la residencia fiscal en España, el cálculo de los días de permanencia en cada territorio debe realizarse día a día en función de las pruebas disponibles.

El recurrente, de nacionalidad española, no había presentado autoliquidaciones por el IRPF de los periodos 2014 a 2016 por considerar que en dichos ejercicios era residente fiscal en otro país, aportando para ellos los certificados de residencia fiscal en dicho país.

En el curso de las actuaciones inspectoras, la Inspección alcanzó la conclusión de que en los periodos comprobados el obligado tributario había residido fiscalmente en España de conformidad con el criterio de permanencia previsto en la normativa interna.

La inspección hace constar que, al no estar en vigor el CDI, la aportación del certificado de residencia fiscal en dicho país no combate por sí mismo la residencia fiscal en España, salvo que se demostrase que ha permanecido en ese país más de la mitad del ejercicio, o que posee en dicho territorio su núcleo de intereses económicos, extremos que la Inspección consideró que no habían sido acreditados por el contribuyente en ninguno de los tres periodos.

A esos efectos, la inspección procedió a recabar datos que hiciesen referencia a los días de permanencia efectiva del obligado tributario en España, confeccionando un calendario en el que se distribuyen entre España - país el cual pretende acreditar su residencia - y el resto del mundo, los días en los que se acredita presencia del interesado, con información suministrada por compañías de vuelo, multas de Tráfico, clínicas, hoteles, extractos de tarjetas de crédito, fechas en que se disputan carreras en circuitos profesionales, noticias en prensa sobre asistencia a actos públicos y promocionales, información extraída de redes sociales, etc., de la que se constata la permanencia de un mayor número de días en España.

El recurrente rechaza el criterio utilizado por la Inspección para considerar los días de

permanencia en territorio español, ya que computó todos los días en los que se detectó una presencia del obligado tributario en España, aunque fuese por un segundo. Así, el recurrente entiende que, a efectos de poder definir la residencia habitual en un territorio, es preciso que una presencia efectiva que conlleve una voluntad de permanecer e indique una conexión con el mismo.

El TEAC afirma que la determinación de la residencia habitual no puede depender de aspectos subjetivos a la voluntad de los contribuyentes, y que la norma tampoco exige que el periodo sea continuado o que sea preciso pernoctar para el cómputo de la presencia en España, ni ningún otro límite o criterio temporal. De acuerdo con lo anterior, el TEAC concluye que la residencia del contribuyente en los ejercicios 2014 a 2016 fue en España.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de mayo de 2023. Reclamación 1501/2020. IRPF. El diferimiento de la ganancia patrimonial en sede del donante por el régimen especial de la empresa familiar no alcanza en todo caso a la totalidad de las participaciones, sino sólo a la parte proporcional conforme al alcance del beneficio en concepto de empresa familiar en la fecha de devengo.

El artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF prevé el diferimiento del IRPF en sede del donante en las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que les resulte de aplicación el beneficio en concepto de empresa familiar regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD.

En el caso enjuiciado, el contribuyente realizó una donación a favor de sus hijos de las participaciones en una sociedad a la que se refiere el art. 20.6 de Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), aplicando en

CASES & LACAMBRA

consecuencia la reducción en la base imponible por la donación de participaciones de una empresa familiar prevista en el artículo 33.3 c) de la Ley del IRPF.

En el marco de un procedimiento de revisión, la Administración tributaria regularizó la situación tributaria del donante por considerar que la no sujeción prevista en el art. 33.c) de la Ley del IRPF debe estar limitada al porcentaje de activos afectos sobre la totalidad del patrimonio de la entidad cuyas participaciones se han transmitido, es decir, que la no sujeción sólo procede respecto el porcentaje de la ganancia relativo al patrimonio afecto a la actividad (en el mismo porcentaje que la reducción en el ISD), y no sobre todo el valor de las participaciones transmitidas.

Contra dicha regularización, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC alegando que el diferimiento del IRPF aplica sobre la totalidad de la ganancia patrimonial y que, en caso de alcanzar únicamente la ganancia proporcional a la parte de los activos afectos se produciría una doble imposición, ya que la normativa de la Ley del IRPF prevé que el donatario se subroga en la posición del donante respecto de los valores y la fecha de adquisición de los bienes transmitidos.

En la resolución de referencia el TEAC se remite a la Sentencia de 16 de julio de 2015 (núm. de recurso 171/2014) en la que, si bien el TS no se pronunció sobre la aplicación de la regla de proporcionalidad en el IRPF, este señaló que: “la finalidad del beneficio fiscal es la de beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento y no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el ISD que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial”.

Al respecto, el TEAC entiende que la interpretación finalista efectuada por el TS es perfectamente aplicable en el caso del IRPF, dado que tanto el ISD, el IP como el IRPF persiguen la misma finalidad que no es otra que la de facilitar la transmisión de la empresa.

De este modo, el TEAC indica que para aplicar el diferimiento previsto en el artículo 33.3 c) de la Ley del IRPF se exige, en la remisión que éste hace al art. 20.6 de la Ley del ISD, y este a su vez al artículo 4.Ocho de la Ley del IP, que los activos que componen el activo de la sociedad cuyas participaciones se transmitan estén afectos a una actividad económica, y que por tanto al diferimiento aplicable en el IRPF le son de aplicación las mismas reglas que en el ISD y en el IP respecto al alcance del beneficio de la empresa familiar. De forma que no puede aplicar automáticamente sobre el valor de todas las acciones transmitidas, sino únicamente sobre la proporción entre activos afectos a una actividad y la totalidad del patrimonio de la sociedad cuyas participaciones son transmitidas.

La parte recurrente también discute el método de valoración empleado por la Administración para determinar la afección de los elementos del activo (basado en datos estadísticos elaborados por el Registro Mercantil de PYMES). Dicho método consiste en seleccionar sociedades de similares características y analizar los activos afectos. En concreto, en la mayoría de las sociedades se analiza la afección del “efectivo y otros activos líquidos” y las “inversiones financieras a corto plazo”, determinando para cada año un porcentaje representativo de los activos afectos. Este porcentaje se aplica al valor contable de la partida cuya afectación de analiza.

El TEAC también rechaza las alegaciones sobre este punto y argumenta que en la medida en que se tomen como comparables empresas similares el método es razonable y que, en cualquier caso,

resulta difícil encontrar empresas en las que la totalidad de los activos estén afectos.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de julio 2023. Reclamación 6654/2022. IVA. El IVA soportado por los suministros de un inmueble que es utilizado sólo parcialmente a nivel empresarial es deducible en proporción a dicho uso.

El TEAC resuelve en este recurso de alzada en unificación de criterio el recurso interpuesto interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la Agencia Tributaria contra una resolución del TEAR de Madrid interpuesta frente a la liquidación y sanción por el IVA sobre la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros a bienes inmuebles que formando parte del patrimonio de la empresa se utilicen tanto en actividades empresariales como en las de uso privado, debiendo realizarse de manera proporcional a su utilización a estos usos.

Según la inspección y el TEAR de Madrid, conforme a la normativa interna no es posible deducir en ninguna proporción las cuotas de IVA soportadas por los suministros relacionados con el inmueble por no encontrarse este exclusivamente afecto a una actividad empresarial.

En esta resolución, el TEAC hace un análisis de la normativa española del IVA y de la Directiva en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas de IVA respecto de los bienes y servicios corrientes y aquellos parcialmente afectos a las actividades empresariales o profesionales.

En un principio, analizando la normativa de la Ley del IVA cabe concluir la no deducibilidad al no cumplir con los requisitos en cuanto a la

definición de los bienes, el uso, la afectación y la prueba.

Sin embargo, dado que el IVA es un impuesto armonizado y de acuerdo con el principio de primacía del derecho comunitario, se procede a estudiar la Directiva del IVA, que concluye que los bienes y servicios respecto a los que es posible una deducción parcial proporcional a su afectación a una actividad económica también afecta a los bienes inmuebles y, por tanto, a los suministros afectos al mismo.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de julio 2023. Reclamación 4696/2023. IS. El tipo reducido del Impuesto sobre Sociedades del 15% sólo puede aplicarse en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulta positiva y en el periodo siguiente; de forma que, si la base imponible de este último fuese negativa, el derecho a aplicar el tipo reducido no puede trasladarse a otro ejercicio posterior.

Una sociedad presentó su declaración del IS en la que señaló que le resultaba de aplicación el tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación establecido en el artículo 29.1 de la Ley del IS.

En concreto, este artículo establece que: *“las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior”*.

La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada a esta sociedad, dado que la entidad ya había tributado por ese tipo de gravamen reducido en 2017, y en consecuencia consideraba que no procedía su aplicación en la declaración del ejercicio 2019.

Por su parte, el contribuyente consideraba que sí le era aplicable en 2019 por entender que los ejercicios mencionados en el citado precepto hacen referencia a aquellos en los que la base imponible sea positiva; de forma que, en el caso enjuiciado en que la base imponible en 2017 fue positiva y en 2018 negativa, era posible aplicar el tipo reducido en el 2019, al ser éste el segundo ejercicio en el que la base imponible había sido positiva.

Si bien el TEAR de Valencia estimó la pretensión de la sociedad en el sentido que el tipo de gravamen reducido debe aplicarse en el primer período impositivo en la que la base imponible resulte positiva y en el siguiente que vuelva a serlo, el TEAC establece que el tipo impositivo reducido que pueden aplicarse las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas solo resulta de aplicación en el primer período impositivo en el que la base imponible resulte positiva y en el período impositivo siguiente; de forma que, si en ese período la base imponible fuese negativa, el derecho a aplicar el tipo reducido no puede trasladarse a otro ejercicio posterior.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta vinculante de la DGT V0813-23, de 5 de abril. IRPF. Se modifica el criterio respecto a la tributación de los rendimientos generados antes del desplazamiento a España.

El consultante es un ciudadano español que reside fiscalmente en el Reino Unido y trabaja como directivo en una empresa británica. Ha vivido y trabajado en el extranjero desde 1994 y ha sido residente fiscal en el Reino Unido desde 2010 hasta 2020. Durante el segundo semestre del 2021 fue contratado por una filial española del grupo de la empresa británica y se traslada a vivir a España.

De acuerdo con las condiciones de su actual contrato con la empresa británica, el consultante tiene derecho a adquirir acciones del grupo en el marco de un Plan concedido anualmente a un colectivo determinado de empleados. Dicho plan exige el cumplimiento de unos objetivos fijados para un período de 3 años y, al final del tercer año, se revisa el cumplimiento de los objetivos. En caso de cumplirlos, el empleado tiene derecho a adquirir un número determinado de acciones del grupo de forma gratuita o a un precio reducido.

Se cuestiona si los rendimientos del trabajo que obtenga a través de derechos de adquisición de acciones estarán sujetos a tributación en España. Respecto lo anterior, se distinguen dos situaciones: 1) derechos de adquisición consolidados a 31-12-2020 por haber transcurrido los 3 años del plan y haber cumplido los objetivos y, 2) derechos de adquisición no consolidados en tanto que a 31-12-2020 no habrían transcurrido 3 años y, por tanto, se desconoce si los objetivos se cumplirán.

La DGT establece un criterio de proporcionalidad, de manera que sólo estará sujeta a tributación en territorio español la parte correspondiente a la actividad desarrollada desde el desplazamiento a España. La parte proporcional correspondiente a la actividad desarrollada antes de su desplazamiento (por tanto, fuera de España) no debe entenderse sujeta a tributación en dicho territorio.

A través de esta consulta la DGT modifica el criterio vertido en la consulta V0610-22, en la que se concluía, en un supuesto prácticamente idéntico, que los citados rendimientos debían entenderse obtenidos en su totalidad en territorio español ya que no derivaban de un trabajo desarrollado íntegramente con anterioridad al traslado a España, y que por tanto no

CASES & LACAMBRA

correspondían a trabajos realizados íntegramente en el extranjero.

Consulta vinculante de la DGT V0863-23, de 12 de abril. IS. La DGT aprecia la existencia de actividad económica si de las actividades realizadas se puede inferir una voluntad inequívoca de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, a pesar de que esa actividad no se haya iniciado materialmente.

La DGT se pronuncia sobre la posible existencia de actividad económica en una sociedad cuando aún no se ha producido el inicio material de su actividad principal, sino que solo se han efectuado actividades preparatorias para ello. Esta circunstancia tiene impacto, por ejemplo, en la aplicación o no de la exención del artículo 21 de la Ley del IS a las ganancias obtenidas de la venta de acciones o participaciones en el capital de entidades participadas.

En el supuesto analizado por la DGT, la entidad consultante constituyó una sociedad en el año 2019 con la intención de introducirse en el mercado del juego online mediante la explotación de licencias de juego. Durante al año 2019 realizó las gestiones y trámites oportunos para la obtención de dos licencias para el desarrollo y explotación de la modalidad de apuestas y otros juegos online, pero no fue hasta 2020 cuando obtuvo la aprobación final por parte de la Dirección General de Ordenación del Juego como operador de apuestas.

Una vez efectuada la puesta en marcha del proyecto, la entidad consultante decidió llevar a cabo una operación de venta de todas sus participaciones en la sociedad, en las que un porcentaje superior al 50% del activo estaba compuesto por dos licencias obtenidas en el año 2019 para cuya obtención había utilizado medios personales de otras entidades del grupo. Con

todos estos antecedentes, la consultante solicitó confirmación de que a la renta positiva generada en la transmisión de su participación en la sociedad podía acogerse a la exención prevista en el artículo 21 de la LIS.

La DGT analiza los hechos expuestos por la consultante y concluye que la sociedad en el ejercicio 2019 llevó a cabo todas las labores y gestiones necesarias para la obtención de sendas licencias administrativas necesarias para poder llevar a cabo la actividad de operador de apuestas y otros juegos *on line* y que dicha actividad no es una sucesión de actuaciones meramente preparatorias de la actividad de comercialización del juego on line, sino que se trata de un eslabón de la referida actividad comercial que ha determinado una secuencia de actuaciones claramente tendentes a la producción o distribución de bienes y servicios en el mercado. Por todo ello, considera que la consultante podrá aplicar la exención del artículo 21 de la Ley del IS respecto de la renta positiva derivada de la transmisión de su participación en la sociedad.

La resolución supone un avance muy positivo con respecto al criterio expuesto por la DGT en, entre otras, la consulta V2265-21, de 12 de agosto, relativa al sector de las energías renovables. En dicha consulta la DGT concluyó que la sociedad no había realizado una actividad económica durante la fase de obtención de permisos y que, por tanto, sus activos no se encontraban afectos a la misma, debido a que no ha habido un inicio material de la actividad de promoción de la planta solar y que ni la mera intención o voluntad de llevarla a cabo ni las simples actuaciones preparatorias o tendentes a comenzar el desarrollo efectivo de la actividad suponen su inicio material.

Por el contrario, en la reciente consulta se introducen una serie de conceptos como el de

“actuaciones claramente tendentes a la producción o distribución de bienes y servicios en el mercado” que, en contraposición a las “actividades meramente preparatorias”, pueden permitir defender la existencia de actividad económica aun cuando no se haya producido el inicio material de la actividad principal de una mercantil.

Consulta vinculante de la DGT V1174-23, de 8 de mayo. IVA. Los servicios de asesoramiento legal prestados a una persona física residente en territorio tercero se entienden o sujetos a IVA de acuerdo con las reglas de localización establecidas en el artículo 69 y 70.2 de la Ley del IVA.

La DGT se pronuncia respecto la sujeción a IVA de unos servicios de asesoramiento legal que incluyen el asesoramiento en la compraventa de un bien inmueble en territorio de aplicación del Impuesto y en la que el destinatario de los servicios se encuentra fuera de la comunidad.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 69, apartados Uno y Dos de la Ley del IVA, las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) cuando los servicios sean prestados por un empresario o profesional y el destinatario (i) sea un empresario o profesional que actúe como tal y esté localizado en TAI; (ii) no sea un empresario o profesional pero el prestador se encuentra localizado en TAI.

Por tanto, los servicios prestados se localizarán o no en TAI según el destinatario de los servicios tenga o no la condición de empresario o profesional y esté establecido o no en el citado territorio. De acuerdo con el caso planteado en la consulta, la prestación de servicios descrita quedaría no sujeta dado que el destinatario de los servicios prestados es una persona física que tiene su residencia habitual en territorio tercero.

En cuanto a si el hecho que el asesoramiento legal incluya el asesoramiento en una compraventa de un bien inmueble en el TAI, el artículo 70.1, de la Ley del IVA establece que se los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en TAI estarán sujetos a IVA por aplicación de la regla especial. Asimismo, la Directiva europea de IVA establece que dichos servicios deben tener una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles. En concreto, debe entenderse que los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un bien inmueble (notaria, registro, elaboración de contrato de compraventa) están suficientemente relacionados y por tanto es objeto de aplicación de la regla especial.

Por el contrario, no serán objeto de aplicación de la regla especial aquellos servicios que no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad (ej, asesoramiento prestado para las condiciones de un contrato).

En el caso planteado en la consulta, los servicios prestados son calificados como servicios de asesoramiento y, por tanto, no aplicaría la regla especial relativa a los inmuebles situados en España, sino la regla general y el servicio quedaría no sujeto a IVA.

Por último, la DGT se plantea si es de aplicación la regla de cierre establecida en el artículo 70, apartado dos, estarán sujetos a IVA los servicios en los que se entienda su utilización o explotación efectiva en el TAI. En concreto, los servicios a los que les es de aplicación esta regla de cierre son: (i) los servicios enumerados en el artículo 69 Ley del IVA (ej. Servicios de asesoramiento) que se presten a particulares, y (ii) los servicios de seguro, reaseguro y capitalización y los servicios financieros y los de arrendamiento de medios de transporte cuando el destinatario sea un empresario o profesional.

La DGT establece que la regla de uso y explotación efectiva resultará de aplicación en aquellos servicios prestados en el TAI que (i) sean prestados a un particular establecido fuera de la Comunidad, y (ii) que sean usados o explotados efectivamente en el TAI, con independencia que el destinatario realice en TAI operaciones sujetas al impuesto o no.

Consulta vinculante de la DGT V1534-23, de 5 de junio. IVA. Inclusión del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables en la base imponible del IVA que grava las adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Conforme al artículo 82. Uno de la Ley del IVA la base imponible de una operación está constituida por el importe total de la contraprestación, es decir, en general, por el precio pagado por el bien o servicio recibido, incluyendo los tributos o gravámenes que recaigan sobre dichas operaciones.

Conforme a la Subdirección General de Impuesto sobre el consumo, el precepto mencionado debe interpretarse juntamente con el artículo 78. Uno de la Ley del IVA de manera que la mención de “tributos y gravámenes” solo se extiende a aquellos tributos que tengan relación con la entrega del bien o la prestación del servicio, que necesariamente deben quedar integrados como parte de la contraprestación de la operación.

En el mismo sentido, el TJUE ha señalado de manera reiterada que en la base imponible del IVA solo se incluye como más contraprestación aquello que se encuentre en directa relación con la entrega o servicio prestado.

Por tanto, el Impuesto sobre Envases de Plástico no Reutilizables soportado formará parte de la base imponible del IVA.

Consulta vinculante de la DGT V1846-23, de 27 de junio de 2023. IRPF. El pago de la pensión compensatoria y de alimentos tiene efectos en sede del IRPF a partir de que la sentencia de divorcio sea firme.

El consultante está en proceso de divorcio y firmó un convenio regulador en julio de 2022, que fue ratificado en el juzgado en diciembre de 2022, pero aún no se ha emitido una sentencia de divorcio. Durante este período, el consultante ha realizado pagos de pensión compensatoria y de alimentos a favor del cónyuge e hijos.

Se cuestiona cual es la fecha desde la que tienen efectos en el IRPF los pagos efectuados en concepto de pensión compensatoria y de alimentos.

Según la DGT, los pagos de pensión compensatoria y alimentos no surgen efectos en el IRPF hasta que la sentencia de divorcio sea firme. Por lo tanto, dado que a fecha 31 de diciembre de 2022 el estado civil del consultante es el de casado, en su declaración de IRPF del ejercicio 2022 no puede aplicar la reducción en concepto de pensiones compensatorias a favor del cónyuge ni el régimen de anualidades por alimentos a favor de los hijos por los pagos realizados desde agosto de 2022 hasta la fecha de la sentencia de divorcio pendiente de emisión.