

CASES & LACAMBRA



Boletín Fiscal
Diciembre 2023

GRUPO FISCAL

CASES & LACAMBRA

ANDORRA - BARCELONA - MADRID - MIAMI

ÍNDICE

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de noviembre de 2023 (C-318/22). **Operaciones de reestructuración.** La normativa nacional no puede supeditar la aplicación del régimen de neutralidad fiscal al cumplimiento de requisitos no establecidos en la Directiva europea.



RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- Sentencia del Tribunal Constitucional del 6 de junio de 2023. Cuestión de inconstitucionalidad 3823-2022. **IRPF. Coeficientes de actualización del valor de inmuebles.** El Tribunal Constitucional (TC) ratifica la reforma del artículo 35.2 de la Ley del IRPF introducida por la Ley 26/2014 y establece que el legislador no tiene una obligación de prever, en todo caso, un sistema de actualización del valor de adquisición de inmuebles para combatir el efecto de la inflación.



- Sentencia del Tribunal Constitucional de 07 de noviembre de 2023 número 149/2023. Recurso de inconstitucionalidad número 616-2023. **Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (“ITSGF”).** El Tribunal Constitucional desestima el recurso de inconstitucionalidad número 616-2023 planteado respecto al ITSGF y avala su constitucionalidad.



RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

- Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2023, recurso nº7268/2021, nº resolución 830/2023. **Operaciones vinculadas IRPF.** El servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio personalísimo y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado.



- Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2023, recurso nº 203/2022, nº resolución 1175/2023. **Procedimiento tributario. Interrupción de la prescripción.** La presentación de una autoliquidación de Actos Jurídicos Documentados como exenta interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar Transmisiones Patrimoniales Onerosas.



- Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2023, recurso nº 4542/2021, nº resolución 1207/2023. **Procedimiento tributario. Inspección.** El Tribunal Supremo establece jurisprudencia en cuanto que la Administración tributaria no puede acceder a la información personal almacenada en dispositivos electrónicos por resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.



CASES & LACAMBRA

-  Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2023, recurso n.º 3720/2019, n.º resolución 1114/2023. **Procedimiento tributario. Inspección.** El Tribunal Supremo establece la nulidad de la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma.
-  Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 2023, recurso n.º 7855/2021 y 8196/2021. **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.** Donación de participaciones en empresa familiar por ambos cónyuges: Para aplicar la reducción por donación de una empresa individual, el requisito de edad se debe exigir a cada uno de los cónyuges donantes.
-  Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de septiembre de 2023, recurso n.º 8710/2021. **Procedimiento tributario.** Alcance del procedimiento de comprobación limitada. Imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sobre los elementos tributarios ya comprobados.
-  Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2023, recurso n.º 3891/2021, n.º resolución 1286/2023. **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.** La escritura de división en régimen de propiedad horizontal y la simultánea extinción del condominio preexistente constituye una única convención a efectos de la modalidad Actos Jurídicos Documentados.
-  Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2023, recurso n.º 6519/2021. **Impuesto sobre Sociedades.** El Tribunal Supremo confirma que las empresas pueden aplicar deducciones por I+D+i de ejercicios anteriores no declaradas en los modelos de los periodos donde se incurrió en el gasto.
-  Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2023, recurso de casación n.º 3940/2022. **Impuesto sobre Sociedades.** El Tribunal Supremo confirma la deducibilidad en el IS de las retribuciones de los altos directivos que, al mismo tiempo, forman parte del Consejo de Administración, siempre que respondan a prestaciones de servicios reales y efectivas.

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

-  Sentencia de la Audiencia Nacional, de 1 de junio de 2023, recurso n.º 906/2019. **Impuesto sobre la Renta de no Residentes.** Las remuneraciones de los consejeros no residentes satisfechas por un establecimiento permanente ubicado en el extranjero no están sujetas a tributación en España.
-  Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León 684/2023, de 13 de junio de 2023, recurso n.º 1434/2021. **Impuesto sobre Sociedades.** Régimen especial de

CASES & LACAMBRA

operaciones de reorganización empresarial. El régimen de neutralidad fiscal es aplicable a una escisión total no proporcional, aunque los patrimonios adquiridos por las sociedades beneficiarias no constituyan ramas de actividad.

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de junio de 2023, recurso n.º 545/2021. **Impuesto sobre Sociedades**. No se pierde el derecho al régimen de neutralidad por el mero hecho de no realizar la preceptiva comunicación a la Administración tributaria, con independencia de las eventuales sanciones.



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

- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de mayo de 2023, número 3013/2021 y 5972/2021. **Operaciones vinculadas**. La anulación de las liquidaciones frente a la sociedad comporta la de las liquidaciones frente a sus socios.



- Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de febrero de 2020 y de 25 de abril de 2023. **Operaciones vinculadas en sociedades profesionales**. El TEAC analiza el efecto del ajuste primario y secundario entre una sociedad y su socio y la influencia del carácter ganancial de las participaciones sociales en el ajuste secundario por operaciones vinculadas.



- Resolución del TEAC 25 de septiembre de 2023 (R.G. 0631/2021). Aplicación del tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación (art. 29 de la LIS). **Impuesto sobre Sociedades**. Requisito negativo de no pertenecer a un grupo mercantil. Entidad que ha pasado a formar parte de un grupo de sociedades. Concurrencia del requisito en la fecha de constitución de la entidad o en el momento del devengo de la obligación tributaria.



- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de octubre de 2023, número 00272/2021. **IVA**. Posibilidad de modificar el importe de cuotas compensadas fuera del plazo de declaración. La compensación de cuotas es un derecho, no una opción.



CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

- Consulta vinculante de la DGT V1512-23, de 2 de junio de 2023. **IRPF**. El valor de transmisión a efectos del IRPF no es el valor de referencia fijado por Catastro sino el valor de mercado.



- Consulta vinculante de la DGT V1258-23, de 12 de mayo de 2023. **Impuesto sobre Sociedades**. Extinción de sociedad extranjera y deducibilidad fiscal de las rentas



CASES & LACAMBRA

negativas derivadas de la extinción según el art. 21.8 de la LIS. Se entenderá extinguida la sociedad extranjera según lo dispuesto en la ley del país.

-  - Consulta vinculante de la DGT V1255-23 de 12 de mayo de 2023. **Impuesto sobre Sociedades.** Una sociedad en concurso puede compensar las Bases Imponibles Negativas sin límite durante todos los ejercicios en que se ejecute el plan de liquidación hasta su extinción.
-  - Consulta vinculante de la DGT V2295-23, de 31 de julio de 2023. **IRPF.** La DGT aclara varios aspectos de la nueva regulación del *carried interest* en el IRPF, por la cual se prevé su calificación como rendimientos del trabajo pero se establece una regla de integración en la base imponible del 50% del importe.
-  - Consulta vinculante de la DGT V2214-23, de 27 de julio de 2023. **Impuesto sobre Sociedades.** La DGT establece que el diferimiento en la tributación de las rentas generadas no es una ventaja fiscal a los efectos de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal.
-  - Consulta vinculante de la DGT V1697-23, de 13 de junio. **Impuesto sobre el Patrimonio.** La posesión por parte de un residente en Reino Unido de una cadena de entidades no residentes y residentes, cuando los inmuebles representen indirectamente, al menos, el 50% del activo de la sociedad participada directamente, supone la sujeción al IP e ISGF del valor total de la sociedad participada directamente, siempre que el CDI lo permita.
-  - Consulta vinculante de la DGT V1909-23, de 4 de julio. **Plusvalía Municipal.** Se aclara cómo calcular el incremento de valor de un terreno cuando el transmitente adquirió la propiedad en distintos momentos.
-  - Consulta vinculante de la DGT V2200-23, de 26 de julio. **Impuesto sobre Sociedades.** Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones cualificadas. Las entidades dedicadas a la promoción y desarrollo de parques solares fotovoltaicos no son entidades patrimoniales a los efectos de aplicar la exención del artículo 21 de la LIS.
-  - Consulta vinculante de la DGT V2201-23, de 26 de julio de 2023. **Impuesto sobre Sociedades.** Análisis de las implicaciones fiscales de una fusión entre dos entidades residentes en la Unión Europea que involucra dos grupos españoles en régimen de consolidación fiscal.
-  - Consulta vinculante de la DGT V2303-23, de 01 de agosto de 2023. **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.** En la operación de donación monetaria, resultará de aplicación la normativa de la comunidad autónoma donde haya estado situado el bien

CASES & LACAMBRA

donado (es decir, el dinero) durante un mayor número de días durante los cinco años inmediatamente anteriores.

-  Consulta vinculante v2752-23, de 10 de octubre de 2023. **Impuesto sobre el Patrimonio**. Empresa familiar. La DGT cambia su criterio y niega la aplicación de exenciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”) por la empresa familiar si la persona que ejerce la dirección de la empresa familiar traspasa su participación a una nueva holding.
-  Consulta vinculante v2588-23, de 27 de septiembre de 2023. **IRPF**. Cambio de criterio de la DGT en cuanto a la exención por reinversión en vivienda habitual en caso de divorcio, separación o nulidad matrimonial.

RESOLUCIONES DE TRIBUNALES INTERNACIONALES

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de noviembre de 2023 (C-318/22). Operaciones de reestructuración. La normativa nacional no puede supeditar la aplicación del régimen de neutralidad fiscal al cumplimiento de requisitos no establecidos en la Directiva europea.

La sentencia del TJUE tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal General de Hungría, mediante resolución de 27 de abril de 2022 en el procedimiento entre GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (“GE Infrastructure”) y la correspondiente Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas de Hungría, en relación con las consecuencias fiscales para GE Infrastructure de una operación de escisión parcial llevada a cabo en sociedades propiedad de esta.

La Administración tributaria húngara consideró que la operación no podía acogerse al régimen de neutralidad fiscal previsto en Hungría debido a que la escisión parcial no había dado lugar a una reducción del capital social en la entidad escindida (requisito establecido en la ley interna húngara en las escisiones parciales). El régimen de neutralidad fiscal previsto en la normativa interna de Hungría trasponía la Directiva europea 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

El TJUE resuelve tres cuestiones prejudiciales planteadas por la Administración Tributaria húngara que versan sobre la conformidad de su normativa nacional con la Directiva

2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009.

Aunque la operación de reestructuración era puramente interna, el TJUE declara que es competente para interpretar la Directiva, y analizar la compatibilidad entre la normativa interna y europea, incluso en un caso en el que la Directiva no regula directamente la situación de que se trata. Esto es consecuencia de que el legislador nacional había optado, al incorporar la Directiva europea al derecho nacional, por tratar de forma equivalente las situaciones puramente internas y las que están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, sin diferenciar entre las escisiones de contexto nacional y las que se realizan con la participación de entidades de diferentes Estados miembros.

Por todo ello, el TJUE examina conjuntamente las restantes cuestiones prejudicial, que versan, en esencia sobre si la Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite supeditar la aplicación del régimen de neutralidad fiscal previsto por dicha Directiva en caso de escisión parcial a requisitos no establecidos en la Directiva, como los relativos a la disminución de la participación del socio de la sociedad transmitente en dicha sociedad o a la reducción del capital social de esta, en caso de escisión parcial.

La Administración tributaria húngara había denegado la aplicación del régimen de neutralidad fiscal al no cumplir la escisión parcial con el requisito de la reducción del capital social de la entidad transmitente.

Sin embargo, la sentencia señala que la Directiva no prevé la disminución del porcentaje de participación del socio de la entidad transmitente en dicha entidad o la reducción del capital social de esta como requisito para la aplicación del régimen de neutralidad para las operaciones de escisiones parciales.

Por todo ello, el TJUE se opone a la normativa nacional húngara que supedita la aplicación del régimen de neutralidad a requisitos que no están previstos en la Directiva 2009/133.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sentencia del Tribunal Constitucional del 6 de junio de 2023. Cuestión de inconstitucionalidad 3823-2022. IRPF. Coeficientes de actualización del valor de inmuebles. El TC ratifica la reforma del artículo 35.2 de la Ley del IRPF introducida por la Ley 26/2014 y establece que el legislador no tiene una obligación de prever, en todo caso, un sistema de actualización del valor de adquisición de inmuebles para combatir el efecto de la inflación.

En esta sentencia, el Tribunal Constitucional analiza la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía respecto al apartado 21 del artículo 1 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por el que se modifica el artículo 35.2 de la Ley del IRPF y se suprimen, en consecuencia, los coeficientes de corrección monetaria para la actualización de valor de adquisición de los bienes inmuebles en el cálculo de las ganancias patrimoniales con ocasión de la transmisión de inmuebles (también conocidos como “coeficientes de actualización”).

La cuestión de inconstitucionalidad proviene de un procedimiento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el que se solicitó al contribuyente el pago del IRPF por la ganancia obtenida de la venta de una propiedad comprada en 1995 y vendida en 2016, sin tener en consideración los coeficientes de actualización, que habían sido derogados por la Ley 26/2014.

Por el contrario, el contribuyente consideraba que para someter a tributación una capacidad económica real debía tenerse en cuenta el efecto de la inflación para el cálculo del valor de

adquisición; de modo que la falta de actualización implicaba el gravamen de una ganancia patrimonial ficticia en contra del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

Para el Abogado del Estado, el IRPF es un impuesto configurado con carácter nominalista, lo que representa una opción constitucionalmente posible, en el que la existencia de elementos correctores de la inflación supone una opción y no una consecuencia ineludible del principio de capacidad económica. Por tanto, corresponde al Estado definir cómo y cuándo es conveniente realizar correcciones inflacionistas, en función de la política social y económica de cada momento.

El Tribunal Constitucional resuelve la cuestión de inconstitucionalidad remitiéndose a su sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, sobre el principio de capacidad económica y de ajustes por inflación en el IIVTNU, de la que extrae tres conclusiones:

- (i) El ordenamiento tributario se rige, en general, por el principio nominalista, sin que el principio de capacidad económica exija aplicar un ajuste a la inflación, decisión que corresponde al legislador;
- (ii) Por excepción, en situaciones «extremas» de inflación «especialmente aguda», cuando la «erosión inflacionaria sea de tal grado», la ley sí debe evitar que resulte afectado el principio de capacidad económica; y
- (iii) Incluso en este último escenario, el legislador tiene margen para decidir la técnica concreta para ajustar la inflación, actuando sobre distintos elementos del tributo, incluidos los tipos de gravamen.

Por todo lo anterior, el Tribunal Constitucional desestima la cuestión de inconstitucionalidad

CASES & LACAMBRA

planteada y declara que no existe inconstitucionalidad por omisión en la redacción dada por la Ley 26/2014 al artículo 35 de la Ley del IRPF.

Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de noviembre de 2023 número 149/2023, recurso de inconstitucionalidad número 616-2023. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas (“ITSGF”). El Tribunal Constitucional desestima el recurso de inconstitucionalidad número 616-2023 planteado respecto al ITSGF y avala su constitucionalidad.

El Tribunal Constitucional desestima el recurso de inconstitucionalidad número 616/2023 presentado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el impuesto temporal de solidaridad sobre grandes fortunas, creado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre (artículo 3).

El recurso de inconstitucionalidad fue presentado por la Comunidad de Madrid impugnando el impuesto por la vulneración de:

- Las facultades del *ius in officium* del artículo 23.2 de la Constitución Española, por impulsar la iniciativa del impuesto mediante una proposición de ley (en lugar de un proyecto de ley), y por falta de homogeneidad entre el texto original de la proposición de enmienda por la que se introdujo el impuesto.

El Tribunal Constitucional rechaza la vulneración del artículo 23.2 CE, alegando que la enmienda cumple con el requisito de conexión mínima de homogeneidad entre el contenido de la enmienda y la iniciativa respecto de la que se presenta.

- La vulneración de la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid y la reserva de la

ley orgánica en materia de cesión de tributos, en relación con el impuesto sobre el patrimonio. La Comunidad de Madrid alega que el hecho imponible del ITSGF se solapa con el preexistente impuesto sobre el patrimonio (impuesto cuya recaudación está cedida a las Comunidades Autónomas).

El Tribunal Constitucional alega que el ITSGF deja intactas las competencias normativas autonómicas reconocidas en el régimen de cesión del impuesto sobre el patrimonio. En este sentido, El TC recuerda que el ITSGF es un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, y que el mismo no interfiere en las competencias sobre el IP.

- La infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, del artículo 31.1 de la Constitución Española, alegando que los tipos impositivos aplicables al ITSGF son muy altos en relación con la rentabilidad actual de los mercados.

En relación con el principio de no confiscatoriedad, el Tribunal Constitucional determina que el ITSGF recae sobre la titularidad de bienes, no sobre la renta que estos generan; por ende, el TC entiende que los datos sobre la rentabilidad de los mercados no son suficientes para fundamentar la infracción del principio de capacidad económica.

En relación con el principio de capacidad económica, en la sentencia el Tribunal Constitucional aporta datos sobre los tipos de gravamen efectivos del impuesto sobre el patrimonio en tramos superiores al umbral de 3 millones de euros (datos que, según el TC, son plenamente trasladables al ITSGF). El TC expone que el tipo efectivo de gravamen del impuesto está por debajo del 0,5 por 100 del valor del patrimonio gravado,

concluyendo en consecuencia que el impuesto no vulnera el principio de capacidad económica alegado por el gobierno autonómico.

- Imputación en contra de la seguridad jurídica prevista en el artículo 9.3 de la Constitución Española, al tener un grado de retroactividad que incide sobre situaciones preexistentes.

El Tribunal Constitucional entiende que la retroactividad impropia o de grado medio que denuncia la Comunidad de Madrid solo puede darse en tributos periódicos, siendo el ITSGF aplicable a una fecha concreta (31 de diciembre de 2022 y 2023), entendiéndose el TC que en la fecha de entrada en vigor no había ninguna situación en la que el impuesto hubiese empezado a producir efectos. En este sentido el Tribunal Constitucional entiende que no hay vulneración del principio de seguridad jurídica al no tener el impuesto carácter retroactivo.

Es importante señalar que los Magistrados Don Ricardo Enríquez Sancho, Don Enrique Arnaldo Alcubilla, la Magistrada Doña Concepción Espejel Jorquera y el Magistrado Don César Tolosa Tribiño, formulan voto particular respecto de la sentencia dictada por el Tribunal Constitucional en el recurso de inconstitucionalidad número 616-2023. Dichos magistrados manifiestan que el recurso presentado por la Comunidad de Madrid debió ser estimado, declarando que el artículo 3 de la Ley 38/2022 de 27 de diciembre es inconstitucional y nulo.

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2023, recurso nº7268/2021, nº resolución 830/2023. Operaciones vinculadas. IRPF. El servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio personalísimo y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado.

En el presente caso se llevan a cabo una serie de actuaciones inspectoras sobre un contribuyente que canaliza su actividad profesional, como periodista de reconocido prestigio, a través de un grupo de entidades que se encuentra bajo su control.

La Inspección considera que la sociedad vinculada inspeccionada carece de los medios personales y materiales necesarios para el desarrollo de actividad de prestación de servicios de radiodifusión debido al carácter personal de los servicios prestados que exige la participación directa y personalísima de su socio.

En virtud de lo anterior, la Inspección lleva a cabo un procedimiento de valoración de las operaciones efectuadas entre la sociedad y el socio por el valor normal de mercado de operaciones vinculadas, al entender que concurren los requisitos y condiciones establecidos en la normativa de aplicación. La determinación del valor de mercado se efectúa sobre el valor de la relación entre la sociedad y los terceros por los servicios prestados en última instancia por su socio.

El Tribunal Supremo considera probado el carácter personalísimo de los servicios prestados y la ausencia de medios propios en la sociedad

CASES & LACAMBRA

para realizar las prestaciones a que se obliga contractualmente, salvo a través de la necesaria e imprescindible participación de su socio. De hecho, afirma que la situación es prácticamente la propia de “una simulación” consistente en la interposición innecesaria de una sociedad sin otro objeto económico o mercantil propio que obtener una reducción notable de los ingresos de la persona física y su tributación.

Por todo lo anterior, el Tribunal Supremo considera que los servicios prestados por la sociedad al operador radiofónico es un canon válido de comparación o una operación no vinculada comparable para ajustar el valor de los servicios vinculados producidos entre la sociedad y su socio.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2023, recurso nº 203/2022. Procedimiento tributario. Interrupción de la prescripción. La presentación de una autoliquidación de Actos Jurídicos Documentados como exenta interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En el año 2016 una sociedad presentó una declaración-liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, pero sin efectuar ingreso alguno al considerar que la cesión del remate y adjudicación de un local comercial que tuvo lugar en el año 2012 era una operación no sujeta por cuanto se había renunciado a la exención del IVA. No obstante, a raíz de la presentación de la autoliquidación se inició un procedimiento de comprobación limitado que concluyó declarando la operación como sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas debido a que la renuncia a la exención del IVA no había sido efectiva.

La cuestión que presencia interés casacional objetivo consiste en determinar si la presentación de una autoliquidación interrumpe la prescripción, cualquiera que sea el contenido y resultado de la misma, incluyendo el supuesto en el que se hace constar la no sujeción con importe a ingresar de cero euros; o, por el contrario, porque precisamente de una autoliquidación con cuota cero a ingresar se infiere la no sujeción al gravamen y, en consecuencia, la negativa del declarante a asumir su pago, no se compadece con la naturaleza de actuación fehaciente del obligado tributario con trascendencia interruptiva de la prescripción.

En el caso litigioso, la autoliquidación formulada se efectúa por el hecho imponible Actos Jurídicos Documentados, y el obligado tributario reseña como fundamento de la no sujeción la de encontrarse sujeto al IVA. Pues bien, el Tribunal Supremo considera que con independencia de la corrección o no de esta calificación jurídica, lo relevante es que se trata de una autoliquidación que se presenta ante la Administración autonómica que sería competente para comprobar y liquidar, en su caso, el hecho imponible Transmisiones Patrimoniales Onerosas, al igual que el correspondiente a Actos Jurídicos Documentados por el que formalmente se presenta.

Por tanto, el Tribunal Supremo considera que la presentación de la autoliquidación es un acto del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación del tributo que interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal Supremo sentencia que el plazo prescriptivo ha quedado interrumpido mediante la autoliquidación presentada dentro del plazo de cuatro años desde que se produjo el eventual

CASES & LACAMBRA

devengo del hecho imponible Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2023, recurso nº 4542/2021, nº resolución 1207/2023. Procedimiento tributario. Inspección. El Tribunal Supremo establece jurisprudencia en cuanto que la Administración tributaria no puede acceder a la información personal almacenada en dispositivos electrónicos por resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

En el curso de las actuaciones de un procedimiento de inspección la Administración solicita al contribuyente realizar una copia del portátil que consultaba de forma frecuente en las visitas a la inspección al considerar que dicho dispositivo contenía información con trascendencia tributaria. Sin embargo, el contribuyente no aceptó dicha solicitud y la Administración adoptó medidas cautelares al amparo del artículo 146 LGT consistentes en la copia del disco duro para su posterior apertura tras la autorización judicial.

Posteriormente, el juez autorizó la medida cautelar y el contribuyente interpuso recurso de apelación contra el auto de autorización judicial, el cual fue desestimado por el Tribunal Superior de Murcia al entender que la medida cautelar adoptada supone una intervención mínima en el ámbito de los derechos del contribuyente.

La citada sentencia del Tribunal Superior de Murcia constituye el objeto del recurso de casación respecto a la que el Tribunal Supremo debe determinar si la doctrina sentada en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos es extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin

entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

Tras el examen del caso, el Tribunal Supremo estima el recurso del contribuyente al entender que son extensibles las exigencias de autorización de acceso y entrada para domicilios constitucionalmente protegidos a aquellas actuaciones que tengan por objeto el acceso y control a información almacenada en dispositivos electrónicos, de acuerdo con las siguientes conclusiones del Tribunal:

- A los efectos de control previo de la medida cautelar invasora de los derechos fundamentales, se puede asimilar la autorización de entrada en domicilio constitucionalmente protegido a la autorización para captar datos informáticos del inspeccionado con relevancia tributaria.
- De acuerdo con el principio de necesidad, adecuación y proporcionalidad de las medidas cautelares, se debe evitar un copiado masivo del disco duro, de modo que se debe copiar aquellos datos que tengan trascendencia fiscal.
- El copiado de información debe realizarse tras la autorización judicial, ya que en caso contrario el copiado masivo de información ya supone la vulneración de derechos fundamentales.
- Se regula un nuevo derecho fundamental de última generación denominado derecho al entorno virtual, el cual abarca una la

CASES & LACAMBRA

protección de la amplia diversidad de datos que pueden guardarse en un sistema información o dispositivo, puesto estos son capaces de almacenar y generar una multitud de datos.

- En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales prima sobre el ejercicio de potestades administrativas.

Por todo ello, el Tribunal Supremo estima el recurso de casación y concluye que la actuación llevada a cabo por la Administración Tributaria es nula de pleno derecho de acuerdo con la doctrina establecida por este Tribunal.

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2023, recurso n.º 3720/2019, n.º resolución 1114/2023. Procedimiento tributario. Inspección. El Tribunal Supremo establece la nulidad de la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma.

El caso planteado se enmarca en un proceso de inspección a un grupo de consolidación fiscal por el Impuesto sobre Sociedades ("IS"). Durante este proceso, el contribuyente presentó alegaciones previas a la firma de actas por correo postal el último día del plazo permitido. Sin embargo, la Inspección incoó un acta el día siguiente a la fecha límite para presentar alegaciones, sin considerarlas debido a que aún no las había recibido (fueron recibidas dos días después).

En la fase de alegaciones al acta, el contribuyente volvió a presentar alegaciones al acta por correo postal el último día permitido. A pesar de recibirlas ese mismo día, la Administración emitió un acuerdo de liquidación tres días después de vencer el plazo, sin considerar estas nuevas argumentaciones. En este acuerdo de liquidación, la Oficina Técnica sí que tuvo en

cuenta las alegaciones presentadas previas a las actas.

El contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa frente al Tribunal Económico Administrativo Central ("TEAC") que fueron desestimadas y, posteriormente interpuso recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional ("AN") en el que se alegaba la vulneración del trámite de audiencia por ausencia de resolución expresa y valoración de alegaciones y pruebas aportadas en el trámite de audiencia previa a la firma de actas y el trámite de audiencia de alegaciones al acta.

La AN desestimó el recurso del contribuyente afirmando que no se había producido indefensión por parte de la Administración tributaria si *"en el acto genuino, finalizador del procedimiento, en la liquidación, ha valorado cuanto el obligado tributario ha alegado en defensa de su derecho"* y añadía que solo podría considerarse la existencia de una verdadera indefensión, en sentido material si las alegaciones posteriores al acta, hubieran tenido un contenido diferente a las alegaciones previas al acta, que sí que fueron consideradas.

Contra dicha sentencia desestimatoria, el contribuyente interpuso recurso ante el Tribunal Supremo y este, en primer lugar, reprueba que la Administración tributaria se precipitase hasta en dos ocasiones, a la hora de formular el acta de disconformidad y la liquidación, sin esperar un tiempo prudencial en prevención de que el contribuyente hubiese formulado alegaciones en el último día del plazo y por correo postal (lo que fue el caso) o sin comprobar en el registro administrativo correspondiente si se llegaron a formular tales alegaciones.

En segundo lugar, el Tribunal Supremo reprende al Abogado del Estado (y al TEAC) porque pretendieron imponer al contribuyente una

CASES & LACAMBRA

específica diligencia consistente en abstenerse de presentar alegaciones por correo postal el último día del plazo.

Por todo lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que las graves omisiones procedimentales consistentes en no valorar (en el ámbito en el que debieron considerarse) tanto las alegaciones previas al acta como las alegaciones previas a la liquidación, determina la nulidad en las actuaciones tributarias al privar al contribuyente, de forma manifiesta, de la posibilidad de un ejercicio efectivo de su derecho a la defensa.

Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 2023, recurso n.º 7855/2021 y 8196/2021. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Donación de participaciones en empresa familiar por ambos cónyuges casados en régimen de gananciales. Para aplicar la reducción por donación de una empresa individual, el requisito de edad se debe exigir a cada uno de los cónyuges donantes.

El Tribunal Supremo resuelve en esta sentencia cómo debe interpretarse el requisito de edad del artículo 20.6.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Este precepto exige que el donante tenga 65 años o más para poder aplicar la reducción en la base imponible del 95%.

En el caso de autos, un matrimonio en régimen de gananciales dona a sus dos hijos una serie de participaciones sociales. Uno de los hijos (el recurrente en casación) presentó la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”) habiéndose aplicado la reducción del 95%.

Se debate en la sentencia si la condición de la edad debe extenderse a ambos cónyuges de forma independiente o es suficiente con que lo

cumpla uno de los cónyuges, en este caso el padre tenía 65 años y la madre, 63.

El Tribunal Supremo recuerda que, desde su sentencia del 18 de febrero de 2009, se estableció un criterio que obliga a realizar dos liquidaciones separadas en los casos en los que la donación se produce por dos cónyuges en sociedad de gananciales ya que son los cónyuges los que, individualmente, tienen relación de parentesco con los donatarios, no la sociedad de gananciales.

En consecuencia, el Tribunal concluye que en el caso de la transmisión de participaciones gananciales, existen dos donaciones y, por tanto, cada una debe cumplir con los requisitos legales establecidos para poder aplicar la reducción mencionada en el artículo 20.6 de la Ley del ISD.

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de septiembre de 2023, recurso n.º 8710/2021. Procedimiento tributario. Alcance del procedimiento de comprobación limitada. Imposibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sobre los elementos tributarios ya comprobados.

En el presente caso un contribuyente fue objeto de un procedimiento de comprobación limitada por el IRPF de los ejercicios 2013 y 2014 en las que se requirió la aportación de los libros registro de ventas e ingresos, compras y gastos y bienes de inversión, con el objetivo de constatar que los datos que figuraban en los libros registro se ajustaban a los consignados en la declaración. Como resultado de estas comprobaciones, se dictaron liquidaciones provisionales en las que se disminuyeron los gastos declarados y las dotaciones de provisiones y gastos de difícil justificación.

Posteriormente, el contribuyente recibió comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de carácter general, en relación con el

CASES & LACAMBRA

IRPF de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 que concluyeron con la regularización de ingresos no declarados derivados de su actividad profesional (en concreto, ingresos por operaciones vinculadas de una sociedad participaba).

El contribuyente interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (“TEAR”) de Galicia por entender que era de aplicación el artículo 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”) que establece que: *“Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”*. Contra dicha reclamación, el TEAR de Galicia desestimó la reclamación planteada ya que consideraba que el procedimiento de comprobación limitada se limitó únicamente al examen de los libros registro presentados y a la calificación como no deducibles de determinados gastos.

Contra dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (“TSJ”) de Galicia, en el que si bien afirmaba que no resultaba posible un nuevo procedimiento de inspección que afecte a los gastos declarados, no se podía decir lo mismo de la regularización de los ingresos ya que de la información que disponía la Administración no era posible sospechar que no se había declarado algunos ingresos; máxime, cuando la inspección solo analizaba los ingresos del socio y no de la sociedad y, por lo tanto, no podía cruzar datos. Por todo lo anterior, el TSJ de Galicia estimó el recurso parcialmente por la parte de los gastos.

Con todo lo anterior, el contribuyente interpuso recurso de casación para dilucidar el alcance que haya de darse a la expresión contenida en el artículo 140.1 LGT que establece que *“salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”*.

El Tribunal Supremo determina que en el caso analizado las actuaciones posteriores realizadas en el procedimiento de inspección no eran distintas de las realizadas en el primer procedimiento de comprobación limitada, pues ambas se refieren al mismo concepto impositivo, IRPF, y periodo, ejercicios 2013 y 2014; siendo lo relevante a los fines examinados que se inició un procedimiento de inspección posterior sin que existieran nuevos hechos o datos que no estuvieran a disposición de la Administración, o que ésta no pudiera haber solicitado al contribuyente en la primera comprobación limitada.

Añade el Tribunal Supremo que, si a requerimiento de la Administración el obligado tributario ha facilitado toda la documentación precisa para regularizar no solo los gastos, sino también los ingresos, no es posible que aquella se limite a comprobar solo alguno de ellos, con la aprobación de la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía.

Finalmente, el Tribunal añade que la Administración incumplió su obligación de justificar por qué iniciaba el procedimiento de inspección, pues ni siquiera aludió a la previa existencia del procedimiento de comprobación limitada por el mismo concepto impositivo, IRPF, y ejercicios 2013 y 2014, lo que comporta el incumplimiento de la exigencia del art. 140.1 LGT

sobre la necesidad de expresar cuáles son los nuevos elementos o circunstancias de hecho tenidos en cuenta en la nueva comprobación.

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2023, recurso n.º 3891/2021, n.º resolución 1286/2023. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La escritura de división en régimen de propiedad horizontal y la simultánea extinción del condominio preexistente constituye una única convención a efectos de la modalidad Actos Jurídicos Documentados.

Los comuneros de una comunidad de bienes otorgaron ante notario una escritura pública de declaración de ampliación de obra nueva, división de finca en régimen de propiedad horizontal, disolución de indiviso y adjudicaciones del inmueble 1 situado en Barcelona, y el mismo día otorgaron otra escritura pública de cancelación del préstamo hipotecario declaración de ampliación de obra nueva, división de finca en régimen de propiedad horizontal, disolución de indiviso y adjudicaciones del inmueble 2 situado en Barcelona.

Respecto las anteriores escrituras, los contribuyentes presentaron las respectivas autoliquidaciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (“ITPAJD”), en la modalidad Actos Jurídicos Documentados cuota variable, respecto la primera escritura por la (i) ampliación de obra nueva; (ii) división horizontal del inmueble y (iii) disolución de la comunidad y adjudicación de bienes, y por la segunda escritura por la (i) cancelación del préstamo hipotecario, (ii) declaración de obra nueva; (iii) división horizontal del inmueble y (iv) disolución de la comunidad y adjudicación de bienes

Contra dichas autoliquidaciones los comuneros presentaron rectificación de las autoliquidaciones presentadas y con solicitud de devolución de ingresos indebidos al entender que las autoliquidaciones presentadas eran erróneas. La Agencia Tributaria de Cataluña desestimó las solicitudes presentadas y los recurrentes interpusieron reclamación económico-administrativa, la cual fue desestimada por silencio negativo.

Por todo lo anterior, el Tribunal Supremo debe determinar si procede liquidar por el ITPAJD, modalidad AJD, dos operaciones recogidas en la misma escritura notaria, por un lado, la de división en propiedad horizontal y, por otro lado, la de disolución de la comunidad de bienes mediante la adjudicación a cada comunero de los inmuebles que les correspondían en función de la cuota que poseían en dicha comunidad.

A la luz de la doctrina de la sentencia de 12 de noviembre de 1998, el Tribunal Supremo entiende que carece de justificación obligar a tributar dos veces por la modalidad de AJD, la primera, por la división de propiedad horizontal y, la segunda, por la disolución de la comunidad cuando ambas operaciones se integran en la misma escritura notarial y se formalizan de forma simultánea con las subsiguientes adjudicaciones a cada copropietario.

Por todo ello, el Tribunal Supremo determina que cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos del ITPAJD, modalidad de AJD, solo procede que se liquide por la extinción del condominio al constituir la división horizontal una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de octubre de 2023, recurso n.º 6519/2021. Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Supremo confirma que las empresas pueden aplicar deducciones por I+D+i de ejercicios anteriores no declaradas en los modelos de los periodos donde se incurrió en el gasto.

El supuesto de hecho trae causa de un procedimiento de inspección de un grupo fiscal y, en concreto, de la aplicación de la deducción por gastos incurridos en un proyecto de I+D+i. El motivo de la regularización es que el contribuyente aplicó una deducción en 2009 respecto de unos gastos incurridos en ejercicios anteriores que no se había hecho constar en las autoliquidaciones de dichos ejercicios (en las que se

El contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa argumentando que dicha deducción era precedente ya que en ese momento había obtenido el informe motivado para aplicar la deducción. La reclamación fue desestimada.

Frente a dicha resolución, se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional que, sí que estimó el recurso del contribuyente por entender que, en aquel momento, existían consultas de la DGT que siendo supuestos de hecho idénticos al del caso en cuestión, aceptaban la inclusión de gastos que originaban derecho a deducciones de ejercicios anteriores. Contra dicha sentencia, el Abogado del Estado interpuso recurso de casación.

El TS señala que el abogado del Estado dedicó su esfuerzo a combatir la identidad de las consultas con el caso enjuiciado, mientras que al mismo tiempo aceptaba que por la singularidad de la deducción de I+D+i, en algún caso sí es posible su reconocimiento material en un momento

posterior al ejercicio en el que se tenía derecho a la misma sin necesidad de rectificación.

Tal y como indica el Tribunal Supremo, la propia Administración entra en contradicción entre sus alegaciones y lo defendido con respecto a la doctrina a la que aspira que fije este Tribunal en este punto, en el sentido de que se declare que no es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i de gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes a tales ejercicios, cuando ella misma y el propio TEAC admiten abiertamente posibles excepciones bien por prudencia o *“por alguna razón que impidiese su inclusión en el ejercicio en que se realizaron”*.

Pues bien, el Tribunal concluye, en contra de lo sostenido por la Abogacía del Estado en su recurso de casación, que sí existe una identidad total en lo sustancial y relevante entre las contestaciones a consulta vigentes en aquel momento y el caso que se examina, esto es, lo sustancial y relevante es que, dada la singularidad de la regulación, sí es posible aplicar una deducción de I+D+i en un ejercicio posterior, aun no instando la rectificación.

Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2023, recurso de casación n.º. 3940/2022. Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal Supremo confirma la deducibilidad en el IS de las retribuciones de los altos directivos que, al mismo tiempo, forman parte del Consejo de Administración, siempre que respondan a prestaciones de servicios reales y efectivas.

La sentencia resuelve la cuestión casacional consistente en determinar si resultan o no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a los directores generales con contrato laboral de alta dirección

CASES & LACAMBRA

que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de los consejos de administración.

La sentencia deriva de un recurso de casación contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2022, en el que se formulaban distintas cuestiones de interés casacional.

En el caso objeto de análisis, el Tribunal Supremo analiza la deducibilidad en el IS de la retribución satisfecha a un directivo (director general) que, a su vez, fue miembro del Consejo de Administración durante los ejercicios 2012 y 2013.

En este sentido, las retribuciones percibidas por la relación de alta dirección se consideraron por la Inspección como liberalidades no deducibles en virtud del artículo 14.1.e) del TRLIS y por aplicación de la teoría del vínculo por la que la relación laboral quedaba absorbida por la relación mercantil y en cuanto los requisitos mercantiles no incorporaban la retribución por alta dirección.

En el *iter* de este caso, la Audiencia Nacional consideró deducibles tanto las retribuciones satisfechas en su condición de Administrador como las percibidas por su contrato de alta dirección independientemente de que los estatutos de la entidad no previesen la retribución por su condición de director general. La Audiencia Nacional admitió dicha deducibilidad al considerar que no resultaba de aplicación la teoría del vínculo al apreciar funciones distintas en su condición, por una parte, de Administrador y en su calidad, por otra parte, de director general. Es decir, la AN apreció una dualidad de funciones por lo que la relación mercantil no podía absorber la relación laboral. En este sentido, y tras confirmar que las retribuciones estaban debidamente contabilizadas, eran reales y no se habían discutido en sede del procedimiento de

inspección, admitió la deducibilidad de su retribución laboral y mercantil a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Tal y como se acreditaba en la sentencia impugnada en casación de la Audiencia Nacional se establece en la sentencia del Tribunal Supremo. En este sentido, el Tribunal Supremo admite que el directivo realiza esa dualidad de funciones, por lo que, siendo esta prestación de servicios real, efectiva y no discutida, dicha retribución no puede calificarse como liberalidad a los efectos de la Ley de Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, el Tribunal Supremo concluye que no puede existir *animus donandi* cuando se está remunerando unos servicios reales, contabilizados, justificados y no discutidos por parte de la administración, sea o no sea aplicable la teoría del vínculo. Consecuentemente, no puede considerarse como una donación o liberalidad si existe una causa onerosa derivada del trabajo de un director general que presta unos servicios reales, efectivos y no discutidos.

A estos efectos, el Tribunal Supremo también establece que, si existiese un *animus donandi* en la retribución del directivo, dicha percepción debería tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (de gestión autonómica), y no por el IRPF, hecho que ni la inspección ni ningún tribunal ha cuestionado.

Asimismo, el Tribunal Supremo entiende que resultaría *absurdo* que los administradores que, además, llevaran a cabo funciones o tareas encomendadas por la empresa, de forma real y efectivamente realizadas y al margen de la función de administrador social, tendrían que acometer su desempeño de un modo también gratuito o, cuando menos, sin posibilidad para el pagador de deducir el gasto correspondiente, lo

cual, si se lleva al extremo la teoría del vínculo esgrimida, conduciría a conclusiones absurdas.

Finalmente, el Tribunal Supremo concluye que tampoco estamos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico (artículo 15.f de la Ley de Impuesto sobre Sociedades), trayendo a colación jurisprudencia del propio TS (sentencia de 8 de febrero de 2021, con recurso de casación 3071/2019), en virtud de la cual solo entran en esta categoría los gastos derivados de sobornos y conductas similares. Por todo ello, entiende el Tribunal Supremo que no debe considerarse que la retribución de un director general no previsto en los estatutos sociales es una actuación contraria al ordenamiento jurídico que genera un gasto no deducible.

RESOLUCIONES DE OTROS TRIBUNALES NACIONALES

Sentencia de la Audiencia Nacional, de 1 de junio de 2023, recurso nº 906/2019. Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Las remuneraciones de los consejeros no residentes satisfechas por un establecimiento permanente ubicado en el extranjero no están sujetas a tributación en España.

En el presente caso, la Inspección y el TEAC habían considerado que las retribuciones percibidas por los consejeros, residentes fiscales en el Reino Unido, debían estar sujetas a retención en España ya que se trataba de remuneraciones derivadas de la condición de consejeros, en tanto que la entidad no había acreditado que los consejeros no residentes hubieran desempeñado funciones distintas a las de su propia condición de consejeros o que desempeñasen funciones de alta dirección; por lo que en consecuencia le resultaba aplicable la "teoría del vínculo", que impide simultanear la condición de consejero con una relación especial de alta dirección, lo que implica que la única

relación existente con la empresa es la mercantil como consejero.

El artículo 13.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR) -al que se acogió la Inspección para exigir la retención- establece que estarán sujetas al impuesto las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración de una entidad residente en territorio español.

Frente a ello, el artículo 13.2.b) LIRNR al que se acogió la compañía para no retener, establece que no se entienden obtenidos en España los rendimientos satisfechos a no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las rentas estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

El TEAC rechazó la alegación de la demandante al considerar que "estamos ante rendimientos satisfechos por una sociedad residente en España", sin entrar a analizar los otros requisitos establecidos en el artículo 13.2.b) LIRNR.

No obstante, la Audiencia Nacional afirma que el TEAC no ha dicho nada en contra de la vinculación con la actividad del establecimiento permanente de la sociedad. Simplemente afirma que la retribución no la satisfizo el establecimiento permanente si no la sociedad en España. Por tanto, la Audiencia Nacional concluye a favor de la compañía.

Según el tribunal, el supuesto de hecho al que se refiere la regla especial de no sujeción es el del pago realizado por una entidad residente en España con cargo a un establecimiento permanente situado en el extranjero, siempre que, además, el receptor sea una persona o entidad no residente y las prestaciones objeto de la remuneración estén vinculadas con las

actividades de dicho establecimiento permanente (que coincide con el caso analizado).

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León 684/2023, de 13 de junio de 2023, recurso n.º 1434/2021. Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial de operaciones de reorganización empresarial. El régimen de neutralidad fiscal es aplicable a una escisión total no proporcional, aunque los patrimonios adquiridos por las sociedades beneficiarias no constituyan ramas de actividad.

En el presente caso se produce una escisión total de una sociedad que se dedicaba al arrendamiento de inmuebles mediante el traspaso de la totalidad de su patrimonio a dos entidades de nueva creación. La Inspección consideró que no resultaba de aplicación el régimen de neutralidad fiscal debido a que se trataba de una escisión no proporcional en la que los patrimonios adquiridos por las sociedades beneficiarias no constituían ramas de actividad en sede de la sociedad escindida.

En efecto, en el supuesto planteado se produce una escisión total no proporcional por falta de la denominada “*proporcionalidad cualitativa*”, debido a que a los socios de la sociedad escindida no se les adjudican valores representativos del capital de todas las sociedades beneficiarias en la proporción que ostentaban en el capital de la escindida, sino que los socios de la escindida quedan agrupados en dos grupos familiares diferentes, atribuyéndose a los socios de cada uno de ellos únicamente valores representativos del capital de una de las sociedades beneficiarias.

Asimismo, resulta probado que en la sociedad escindida se produce una única actividad o explotación económica y, por tanto, no concurre la condición relativa a la existencia previa de diferentes ramas de actividad que exige la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León trae a colación el procedimiento de infracción 2018/4084 abierto por la Comisión de la Unión Europea al Estado español frente a la transposición de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

A estos efectos, la Comisión Europea entiende que el requisito de la existencia de ramas de actividad que nuestra norma establece para el acogimiento al régimen de neutralidad de las operaciones de escisión total no proporcionales resulta contrario a la voluntad de la Directiva 90/434/CEE y, por este motivo, envió un dictamen motivado a España solicitando la eliminación de dicha condición indebidamente restrictiva a las operaciones de reorganización empresarial.

Por todo ello, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León invoca el efecto directo vertical del Derecho de la Unión en relación con las directivas europeas objeto de transposición insuficiente y entiende que, al amparo de la Directiva 90/434/CEE, no cabe rechazar el régimen fiscal especial por la sola circunstancia de que la falta de proporcionalidad cualitativa no venga acompañada de una transmisión de ramas de actividad en origen.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de junio de 2023, recurso n.º 545/2021. Impuesto sobre Sociedades. No se pierde el derecho al régimen de neutralidad por el mero hecho de no realizar la preceptiva comunicación a la Administración tributaria, con independencia de las eventuales sanciones.

A raíz de una operación de fusión por absorción, un fondo de inversión se subrogó en el derecho

CASES & LACAMBRA

de aprovechamiento en las bases imponibles negativas generadas por el fondo absorbido en virtud de la aplicación del régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales del IS.

Con posterioridad, la Administración inició un procedimiento de comprobación limitada a dicho fondo absorbente y practicó una liquidación provisional del IS al entender que no procedía la compensación de bases imponibles negativas de la entidad absorbida, y, asimismo, se acordó la imposición de sanción derivada del procedimiento de comprobación limitada.

Ante dichas liquidaciones, el contribuyente interpuso recurso de reposición y tanto la Administración como el TEAR compartieron criterio y consideraron que la sociedad absorbente no puede compensar las bases imponibles negativas generadas por la sociedad absorbida puesto que la subrogación de los créditos de la absorbida tan solo es posible cuando resulta de aplicación el régimen especial de neutralidad regulado en los artículos 89 y siguientes de la LIS y 48 y 49 del RIS; y en este caso, la Administración consideraba que el régimen no era de aplicación puesto que no se realizó la preceptiva comunicación de acogimiento al régimen de neutralidad.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid entiende que el régimen de neutralidad fiscal es aplicable por defecto, salvo que expresamente se comunique la opción de no aplicación. Por este motivo, el Tribunal entiende que la consecuencia de la falta de presentación de la comunicación no es la que le atribuye la Administración en el presente caso, pues el efecto no es la inaplicación del régimen especial de neutralidad, sino la posible comisión de la infracción tributaria que establece. En consecuencia, el Tribunal procede a la estimación del recurso contencioso administrativo, declarando no conforme a Derecho la resolución

recurrida del TEAR de Madrid, anulándola y dejándola sin efecto, así como la liquidación y acuerdo sancionador de los que traía causa.

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

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de mayo de 2023, número 3013/2021 y 5972/2021. Operaciones vinculadas. La anulación de las liquidaciones frente a la sociedad comporta la de las liquidaciones frente a sus socios.

Las liquidaciones analizadas en estas resoluciones tienen su origen en procedimientos de inspección que fueron iniciados de forma simultánea frente a las sociedades y sus socios (personas físicas). En ambos casos, la regularización consistió en el ajuste a valor de mercado de las operaciones vinculadas entre socio y sociedad, lo que derivó en un incremento de la tributación de los socios en el IRPF y una correlativa disminución de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades.

Asimismo, en ambos casos, las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades fueron anuladas por el TEAR de Madrid.

De acuerdo con lo anterior, el TEAC aplica el criterio fijado en su resolución de 2 de febrero de 2021 (5109/2016/52) en la que se establece que el carácter bilateral, como principio rector de los ajustes por operaciones vinculadas, es condición *sine qua non* para garantizar la adecuación de aquellos al ordenamiento tributario, de acuerdo con lo siguiente:

- (i) Al venir así determinado en el artículo 16 TRLIS, al que remite el artículo 41 de la Ley del IRPF.

- (ii) Por la propia naturaleza de la operación vinculada que, siendo una norma de valoración imperativa, exige la presencia de dos partes ligadas entre sí por alguno de los vínculos que determina el artículo 16.3 TRLIS.
- (iii) Como consecuencia de lo anterior, lo autoliquidado por una de las partes tiene trascendencia tributaria para la contraparte interviniente en la operación, y viceversa, de tal suerte que, tanto lo regularizado por la Inspección, como lo revisado a posteriori, cualquiera que sea la vía revisora (administrativa o jurisdiccional) debe respetar la premisa anterior.

Por ello, al haber sido anulada por el TEAR la liquidación del IS de la sociedad, la única manera de mantener la bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas y de salvar una posible ruptura de la misma, es anular también la liquidación del IRPF del socio relativa a la operación vinculada. De lo contrario, se generaría una situación de doble imposición con enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública, no amparada por la normativa reguladora de las operaciones vinculadas.

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de febrero de 2020 y de 25 de abril de 2023. Operaciones vinculadas en sociedades profesionales. El TEAC analiza el efecto del ajuste primario y secundario entre una sociedad y su socio y la influencia del carácter ganancial de las participaciones sociales en el ajuste secundario por operaciones vinculadas.

El TEAC analiza el ajuste primario y secundario en una operación vinculada de prestación de servicios de un socio a la sociedad en la que participa (98%) junto con su mujer (2%) sin que el socio perciba remuneración alguna por la prestación de dichos servicios.

El ajuste primario, supone incrementar la tributación en el IRPF del socio que presta el servicio y, como consecuencia del ajuste correlativo, disminuirla en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad por el importe del valor de mercado de los servicios prestados por el socio a la sociedad.

El ajuste secundario exige calificar el desplazamiento patrimonial que, por no utilizar valores de mercado, la parte perjudicada (el socio en este caso) ha realizado en favor de la parte beneficiada (la sociedad):

- Para el socio, se considera aportaciones a los fondos propios de la sociedad (en proporción a su porcentaje de participación) que aumenta el valor de adquisición de su participación.
- Para la sociedad, se consideran aportaciones del socio a los fondos propios.

El segundo paso del ajuste secundario consiste en trasladar esta recalificación al momento en que los fondos retornen al socio. Si, como ocurrió en el caso analizado por el TEAC, se retornan en forma de reparto de dividendos, no deben considerarse como tales, sino como devoluciones de aportaciones que reducen el valor de su participación. Es en este momento cuando la ganancialidad despliega sus efectos.

La tributación del dividendo repartido que procede del retorno de los fondos que el socio dejó en sede de la sociedad (i.e., los fondos afectados por el ajuste secundario) debe ajustarse teniendo en cuenta que, de dichos fondos retornados (el 98%), suponen devolución de aportación de socio. Sólo el resto (el 2%) serán reparto de cantidades que sean consideradas “utilidades derivadas de la condición de socio” (de la mujer que no transfirió rentas a la sociedad por la operación vinculada). Sobre todo ello, debe

aplicarse las reglas de titularidad ganancial de las acciones, siendo el resultado que cada cónyuge se atribuye la mitad de las consecuencias del ajuste secundario: ninguno debe tributar por el 98 % del dividendo pero sí por el 2%, al 50% cada uno.

Resolución del TEAC 25 de septiembre de 2023 (R.G. 0631/2021). Impuesto sobre Sociedades. Aplicación del tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación (art. 29 de la LIS). Requisito negativo de no pertenecer a un grupo mercantil. Entidad que ha pasado a formar parte de un grupo de sociedades. Concurrencia del requisito en la fecha de constitución de la entidad o en el momento del devengo de la obligación tributaria.

En esta resolución, se debate en qué momento debe cumplirse el requisito de no pertenencia a un grupo de sociedades para que una entidad pueda aplicar el art.29 de la Ley del IS, considerarse entidad de nueva creación y, por tanto, tributar al tipo reducido del 15% en los dos primeros periodos en los que tenga base imponible positiva.

En un primer momento, la sociedad recurrente fue considerada de nueva creación cuando se constituyó en 2016. Un año más tarde, en 2017, fue aportada a una entidad de nueva creación mediante un canje de valores y desde ese año comenzó a ser parte de un grupo de sociedades.

En 2020 presentó la autoliquidación del IS con una base imponible positiva por primera vez desde su creación, correspondiente al periodo impositivo de 2019. En una primera autoliquidación se aplicó el tipo reducido del 15%. Ese mismo año acabó presentando una declaración complementaria ingresando la diferencia que faltaba para el 25% entendiendo que le correspondía el tipo general. Unos meses después presentó solicitud de devolución de

ingresos indebidos porque entendía que, efectivamente, sí le correspondía el tipo reducido del 15%.

Tras desestimarse la solicitud de ingresos indebidos, el asunto llegó al TEAC. La resolución finalmente aclara que, para determinar si una entidad es o no de nueva creación y, por tanto, resulta de aplicación el art.29 de la LIS, la fecha determinante es “la fecha de devengo del IS correspondiente al periodo impositivo en que se obtiene, por primera vez desde la constitución, una base imponible positiva”. Entiende el tribunal que, si en ese momento la entidad es parte de un grupo de sociedades, no podrá aplicarse el gravamen especial del 15%.

En este caso, dado que la empresa fue incluida en un grupo de sociedades en 2017, su inclusión en el grupo societario se produjo antes del devengo del IS del ejercicio en el que obtuvo base imponible positiva por primera vez (31 de diciembre de 2019) y, por tanto, perdió el derecho a aplicar los beneficios asociados a una empresa de nueva creación.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de octubre de 2023, número 00272/2021. IVA. Posibilidad de modificar el importe de cuotas compensadas fuera del plazo de declaración. La compensación de cuotas es un derecho, no una opción.

Una sociedad presentó la autoliquidación mensual del IVA, modelo 303, correspondiente al mes de mayo de 2020 con resultado a devolver de 955.806,03 euros. Fuera del plazo reglamentario de presentación (esto es, 9 días más tarde), la sociedad presentó una autoliquidación complementaria del mismo periodo de mayo de 2023 y ejercicio 2020 con resultado a ingresar de 590.595,42 euros, debido a que en esta no se incluyeron unas cuotas a compensar de ejercicios

CASES & LACAMBRA

anteriores por importe de 1.532.935,68, que sin embargo sí que habían sido incluidas en la anterior autoliquidación.

A este respecto, la Administración tributaria practicó una liquidación de recargo por presentación fuera de plazo por importe de 29.529,77 euros, reducido a 22.147,33 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 de la LGT. Ante dicho acuerdo de liquidación, la sociedad presentó un recurso de reposición, que fue desestimado, y donde se manifestaba que la no inclusión de las cuotas a compensar en la autoliquidación complementaria se trataba de un error informático y que era un supuesto fortuito o fuerza mayor que les eximia de responsabilidad.

En concreto, la sociedad alega la improcedencia del recargo girado por la Administración en la medida en que la autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo fue incorrecta al no incluir en la misma la aplicación de cuotas a compensar procedentes de ejercicios anteriores, en concreto del período abril del mismo ejercicio 2020, compensación que sí aplicó en la autoliquidación del período mayo del 2020 presentada dentro del plazo reglamentario, con resultado a devolver. Por último, la sociedad solicita que se aplique el recargo por presentación extemporánea sin requerimiento previo conforme a la nueva redacción del artículo 27 de la LGT.

Respecto lo anterior, este Tribunal estima en parte la reclamación del contribuyente al confirmar la procedencia del recargo, si bien el importe de este deberá ajustarse conforme a la redacción actual de la norma que lo regula, de acuerdo con lo siguiente:

(i) Por una parte, se establece que concurren los requisitos para la aplicación del régimen de recargos del artículo 27 de la LGT, dado que

no es preciso valorar la culpabilidad o negligencia ya que el recargo se exige por concurrir un retraso en la presentación.

(ii) Se reconoce el derecho que tienen los sujetos pasivos del impuesto a trasladar al período impositivo siguiente el exceso de las cuotas del IVA deducibles, sobre las cuotas devengadas, o bien el derecho a solicitar la devolución de dicho exceso, en las modalidades fijadas por los Estados Miembros. En esta resolución se recuerda el criterio sentado por el TEAC en cuanto a que la deducción de cuotas soportadas es un derecho y no una opción.

(iii) Por último, el TEAC determina que es de aplicación la nueva redacción del artículo 27 LGT dado que la nueva norma, en vigor desde el 11 de julio de 2021, resulta más favorable a la entidad reclamante, al resultar en un importe menor a ingresar, por ser menor el importe del recargo que se exige.

En las presentes resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 24 de octubre de 2023, número 6065/202 y 272/2021, el TEAC por analiza (i) el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas de IVA y (ii) la compensación en exceso de cuotas soportadas sobre las repercutidas no deducidas en períodos anteriores.

El TEAC, en aplicación del criterio sentado por el Tribunal Supremo, en sus sentencias de fecha 23 de febrero de 2023 (recurso de casación número 6007/2021 y número 6058/2021), modifica su criterio y asume el del Supremo consistente en considerar que la deducción de las cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del artículo 119.3 LGT, toda vez que no reúne los elementos fundamentales para delimitar las opciones tributarias, dado que la norma

tributaria no concede una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

Esta resolución del TEAC implica un cambio de criterio relevante para los sujetos pasivos de IVA, ya que permitirá deducir las cuotas soportadas en las autoliquidaciones correspondientes al periodo de generación del derecho a la deducción, sin estar obligadas a deducirlas en las declaraciones de periodos posteriores, siempre que se encuentre dentro del plazo de cuatro años previsto en el artículo 99, apartados Tres y Cinco de la Ley del IVA.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta vinculante de la DGT V1512-23, de 2 de junio de 2023. IRPF. El valor de transmisión a efectos del IRPF no es el valor de referencia fijado por Catastro sino el valor de mercado.

El consultante pretende vender un inmueble por un precio inferior al valor de referencia que figura en el catastro y se plantea cuál es el valor de transmisión para calcular la ganancia patrimonial a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La DGT elabora su respuesta con base en el art.35 de la Ley del IRPF, que establece que para determinar el valor de transmisión se parte del importe real por el que se venda el inmueble, siempre que no sea inferior al valor de mercado.

En este caso concreto, la DGT precisa que el valor de mercado de un inmueble no tiene por qué ser el valor de referencia registrado en el Catastro, a pesar de que ese valor sea el utilizado a la hora de calcular la base imponible del ITPAJD. Por tanto, prevalece el valor de mercado al valor de referencia establecido por el Catastro.

Consulta vinculante de la DGT V1258-23, de 12 de mayo de 2023. Extinción de sociedad extranjera y deducibilidad fiscal de las rentas negativas derivadas de la extinción según el art. 21.8 de la LIS. Se entenderá extinguida la sociedad extranjera según lo dispuesto en la ley del país.

Esta consulta es planteada por la entidad cabecera de un grupo de consolidación fiscal residente en España que cotiza en el mercado continuo de la Bolsa de Mercados Españoles.

La problemática surge a raíz de un proyecto de construcción de una planta de arenas bituminosas en Canadá del que resulta adjudicataria la empresa cabecera.

Para acometer el proyecto, la empresa consultante A y su filial española en la que participa al 100%, B, crean una empresa residente en Canadá y constituida bajo ley canadiense (entidad C), que será apoyada por otras dos filiales que ya tenía la entidad A en Canadá (también constituidas conforme a la norma mercantil canadiense).

El proyecto comenzó en 2012 y evolucionó negativamente, arrojando pérdidas en cada ejercicio contable de C y generando BINS. Estos créditos fiscales no pudieron ser aprovechados por las otras entidades del grupo en Canadá, ya que tributaban en régimen individual. A raíz de estas pérdidas, A y B dotaron deterioros contables de su participación en C en los periodos impositivos 2012-2020 hasta reducir su valor a cero. Estos deterioros se consideraron como no deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades español. Finalmente, se disolvió C bajo la ley canadiense.

La consulta planteada pretende aclarar cuándo se entiende extinguida la sociedad extranjera C y si las rentas negativas surgidas a raíz de su

extinción son, de acuerdo con el art.21.8 de la LIS, deducibles para A y B.

En primer lugar, la DGT subraya que las entidades españolas se considerarán extinguidas cuando la escritura de disolución se registre en el Registro Mercantil. En el caso de entidades no residentes, se entenderán extinguidas conforme a la ley del país en cuestión. Por tanto, el momento de la extinción deberá ser probado ante la Administración Tributaria española en base a la ley canadiense.

Por otro lado, respecto a las rentas negativas de C, la DGT concluye que serán fiscalmente deducibles para el grupo fiscal que incluye a las entidades A y B en el periodo impositivo en el que, de acuerdo a la norma mercantil canadiense, se entienda extinguida C, siempre y cuando no tenga consideración de operación de reestructuración según el art.21.8 de la LIS.

Consulta vinculante de la DGT V1255-23 de 12 de mayo de 2023. Impuesto sobre Sociedades. Una sociedad en concurso puede compensar las bases imponibles negativas sin límite durante todos los ejercicios en que se ejecute el plan de liquidación hasta su extinción.

La entidad consultante es una sociedad española dedicada a la promoción inmobiliaria que enfrentó pérdidas desde 2008, lo que la llevó a solicitar la declaración de concurso voluntario en 2011. Las causas de la insolvencia se relacionan con la crisis del sector inmobiliario, la falta de financiamiento y la imposibilidad de completar proyectos en curso. La compañía presentó un plan de liquidación, que fue aprobado en 2013 y modificado en 2015. Fruto de ello, ha estado liquidando los activos inmobiliarios para pagar a los acreedores. La fecha de finalización del proceso concursal es incierta, pero se espera que termine en 2018 o 2019. La empresa ha acumulado pérdidas generadoras de bases

imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades.

Se consulta a la DGT si el límite a la compensación de bases imponibles negativas previsto en el artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) resultaría de aplicación en el caso de que la compañía llegue a obtener una base imponible positiva del Impuesto (en particular en el ejercicio 2017) por las rentas que se puedan generar con ocasión de la liquidación de la compañía en el marco del procedimiento concursal en el que se encuentra inmersa.

El artículo 26 de la LIS establece límites para la compensación de bases imponibles negativas. Estas pueden ser compensadas con rentas positivas de periodos fiscales futuros, con un límite del 70% de la base imponible. Además, se permite la compensación de bases imponibles negativas hasta un máximo de 1 millón de euros. Sin embargo, este límite no se aplica a las rentas resultantes de acuerdos con acreedores. La limitación tampoco aplica en el periodo de extinción de la entidad, a menos que sea resultado de una reestructuración bajo un régimen fiscal especial.

El consultante plantea que, si el proceso de liquidación se extiende durante varios periodos, las rentas generadas en el periodo de liquidación no deberían verse limitadas por este tope, incluso si la extinción formal de la entidad se produce en un periodo impositivo posterior, ya que el propósito de la norma es evitar que las rentas de la liquidación estén sujetas a la limitación.

La DGT afirma que, en este supuesto, dado que el proceso de liquidación se extiende durante varios periodos impositivos, debe entenderse que la limitación en la compensación de bases imponibles negativas no debe resultar de aplicación para la entidad consultante en relación

con las rentas generadas en el período de liquidación concursal de la entidad, aun cuando su extinción formal se producirá en un período impositivo posterior, lo que resulta ajeno a la voluntad de la entidad.

Consulta vinculante de la DGT V2295-23, de 31 de julio. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La DGT aclara varios aspectos de la nueva regulación del *carried interest* en el IRPF, por la cual se prevé su calificación como rendimientos del trabajo pero se establece una regla de integración en la base imponible del 50% del importe.

El *carried interest* consiste el modelo de retribución plurianual con el que se remunera a las gestoras de ciertas entidades de inversión (e.g., entidades y fondos de capital-riesgo o *venture capital*) por el buen desempeño de sus funciones. La finalidad del *carried interest* pretende alinear la remuneración e interés de las gestoras con los socios de los fondos, ofreciéndoles unos derechos especiales ligados a los beneficios que se materialicen en dichos vehículos.

Hasta la aprobación de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (también conocida como “Ley de *startups*”) existía una alta discusión doctrinal unida a una limitada interpretación por parte de la DGT que en la práctica suponía una elevada incertidumbre y litigiosidad sobre el tratamiento fiscal a otorgar al *carried interest*.

Con efectos del 1 de enero de 2023, la Ley de *startups* introdujo una modificación de la Ley del IRPF a través de la disposición adicional quincuagésima tercera (“DA 53^a”), por la cual se regula específicamente el tratamiento fiscal del *carried interest* a efectos del IRPF. En dicha DA 53^a se especifica la calificación del *carried interest* como rendimiento del trabajo pero, a su vez, se

establece una regla especial de integración en la base imponible sobre el 50% del importe mismo.

Si bien la DA 53^a arroja claridad sobre la calificación del *carried interest* a efectos del IRPF, en el sector del capital riesgo seguían existiendo dudas interpretativas que la DGT ha buscado resolver en la contestación a la consulta vinculante V2295-23, de 23 de julio. En este sentido, la DGT se pronuncia sobre los siguientes aspectos:

- Organismos de inversión extranjeros análogos a los relacionados en la norma:

La DA 53^a de la Ley del IRPF exige, entre otros, que los rendimientos del trabajo procedan de la titularidad de participaciones, acciones u otros derechos, incluidas comisiones de éxito, que otorguen derechos económicos especiales en las siguientes entidades:

- Entidades de capital-riesgo (“ECR”), previstas en el artículo 3 de la Ley 22/2014;
- Fondos de capital-riesgo europeos (“FCRE”);
- Fondos de emprendimiento social europeos (“FESE”),
- Fondos de inversión a largo plazo europeos (“FILPE”); y
- Otros organismos de inversión análogos a los anteriores.

Respecto a este último tipo de entidades, en concreto cuando los vehículos de inversión son extranjeros, la DGT señala que no puede realizar una generalización sobre los tipos de organismos de inversión extranjeros “análogos” ya que debe realizarse un análisis caso por caso. No obstante, la DGT sí que considera que las ECR extranjeras que cumplan los requisitos previstos por el artículo 14.2 de la Ley 22/2014, pueden considerarse como organismos de inversión análogos siempre y cuando cumplan adicionalmente, con el resto de los requisitos

CASES & LACAMBRA

establecidos en la DA 53^a (e.g., los derechos económicos no pueden proceder de una entidad residente en una jurisdicción no cooperativa)

Aplicación del régimen de la DA 53^a a los bonos o incentivos que perciben los administradores, gestores o empleados de entidades titulares de derechos de *carried interest*.

La DGT aclara que el régimen de la DA 53^a también resulta de aplicación a los bonos o incentivos que se determinan y liquidan en función de los derechos de *carried interest*, en la medida en que el derecho a la percepción y la cuantía a percibirlos deriven de participaciones, acciones u otros derechos que otorguen derechos económicos especiales sobre los organismos de inversión previstos en la DA 53^a.

Cobros parciales antes del transcurso del plazo de mantenimiento de cinco años

Uno de los requisitos exigidos por la DA 53^a establece que las participaciones, acciones o derechos de los que derivan los rendimientos a los que se puede aplicar el régimen del *carried interest* deben mantenerse durante un período mínimo de cinco años.

La DGT aclara que el hecho de que antes de que transcurran los cinco años se produzcan cobros parciales *carried interest*, no impide la aplicación de la DA 53^a en la medida en que las participaciones, acciones u otros derechos se mantengan posteriormente durante el tiempo necesario para completar ese periodo mínimo.

Retención del *carried interest*

La DGT aclara que la base de retención es el 50% de las cantidades que se satisfagan o abonen al contribuyente dada que la regla de integración del 50% prevista en la DA 53^a no es una reducción fiscal ni una exención parcial, sino que se trata de

una regla de no integración de rentas en la base imponible.

Asimismo, respecto al tipo de retención aplicable, será del 35% cuando los rendimientos del trabajo sean percibidos por el contribuyente en su condición de administrador; y si son percibidos en su condición de empleado, el tipo de retención será el que resulte de la aplicación de los artículos 80 y siguientes del Reglamento del IRPF.

Consulta vinculante de la DGT V2214-23, de 27 de julio de 2023. Impuesto sobre Sociedades. La DGT aclara que el diferimiento en la tributación de las rentas generadas no es una ventaja fiscal a los efectos de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal.

En este caso, se plantea la aportación por una persona física del 60% del capital de una sociedad (A), a una sociedad (B) mediante una operación de canje de valores, y además se informa que en el plazo de dos años desde la aportación se distribuirán dividendos de A a B, equivalentes a los beneficios no distribuidos en el momento de la aportación.

En concreto, el consultante consulta acerca del concepto de ventaja fiscal, y si en caso de que se determinase la inaplicación del régimen fiscal de neutralidad debería liquidarse el importe de los dividendos distribuidos de A a B, o si, por el contrario, también deberían tributar las plusvalías tácitas de las participaciones de A aportadas como consecuencia del canje.

La DGT concluye que la operación descrita es un canje de valores a efectos del régimen de neutralidad, por lo que en principio se podría acoger a dicho régimen. Asimismo, el artículo 89.2 LIS establece que el régimen no será aplicable cuando se la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, sino con la mera finalidad de una ventaja fiscal. El

fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones sobre operaciones de reorganización empresarial, de modo que cuando se persiga con la operación una ventaja fiscal no resultará de aplicación el régimen fiscal especial debiendo eliminarse la ventaja fiscal perseguida.

Asimismo, se establece que la obtención de una ventaja fiscal esta ínsita en el propio régimen de diferimiento, y distinta del propio diferimiento fiscal, siendo la ventaja fiscal prohibida la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación y, por tanto, la que debe ser eliminada.

Por tanto, en el presente caso si se entendiese que la operación no puede acogerse al régimen de neutralidad, el efecto no podría ser la tributación de las plusvalías tácitas de la sociedad A, sino el dividendo distribuido por esta a su socio B.

Consulta vinculante de la DGT V1697-23, de 13 de junio. Impuesto sobre el Patrimonio (IP). La posesión por parte de un residente en Reino Unido de una cadena de entidades no residentes y residentes, cuando los inmuebles representen indirectamente, al menos, el 50% del activo de la sociedad participada directamente, supone la sujeción al IP e ISGF del valor total de la sociedad participada directamente, siempre que el CDI lo permita.

El consultante residente en Reino Unido establece cuatro entidades intermediarias (dos de ellas residentes en un Estado con el que España no tiene firmado un CDI y las otras dos residentes en España), entre él y unos inmuebles ubicados en España. Los inmuebles radicados en España representan más del 50% del activo de la última sociedad española y, a su vez, el activo de la entidad directamente participada por el consultante está constituido en al menos el 50%, de manera indirecta, por inmuebles situados en España.

La consulta analiza el CDI entre España y Reino Unido para concluir que España tiene potestad para gravar el patrimonio del consultante constituido por acciones en una sociedad no residente, a través de la cual participa indirectamente en una sociedad residente en España titular de bienes inmuebles situados en España, si el valor de dicha entidad no residente directamente participada procede en más de un 50% de los bienes inmuebles españoles.

A su vez, como consecuencia de la modificación introducida por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, las personas físicas no residentes que ostentan participación en entidades cuyo activo esté constituido en al menos el 50%, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en España, quedan sujetas al IP por obligación real.

Así pues, por aplicación del CDI y de la normativa interna española, la DGT interpreta que el consultante debe tributar en España por el IP por obligación real por las participaciones de las que es titular directo.

A los efectos de determinar la base imponible, el CDI señala que se puede sujetar todo el patrimonio de la sociedad, y no solo el correspondiente a los bienes inmuebles situados en España, por lo que la DGT interpreta que la base imponible en el IP se determinará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la Ley del IP, debiendo ser la entidad cuya participación ostenta el consultante de forma directa la que debe ser objeto de valoración.

Los mismos efectos se derivan para el ISGF en la medida en que la Ley del ISGF se remite a la Ley del IP en lo relativo al sujeto pasivo y a las reglas de determinación de la base imponible.

Consulta vinculante de la DGT V1909-23, de 4 de julio. Plusvalía Municipal. Se aclara cómo calcular el incremento de valor de un terreno cuando el transmitente adquirió la propiedad en distintos momentos.

Esta resolución clarifica cómo debe calcularse el valor de adquisición de un inmueble adquirido en diferentes momentos. En este caso, el tío del consultante adquirió la mitad del piso por compraventa (la otra mitad la adquirió su mujer) y, años después, cuando esta falleció, adquirió la otra mitad como heredero de su esposa. Esa segunda adquisición se produjo por un valor muy superior al de la primera mitad.

En casos como este, en los que se adquiere la propiedad en momentos distintos y por valores diferentes, pero se transmite en un solo acto, la DGT aclara que se está ante un solo hecho imponible. Por tanto, se produce una única liquidación de la plusvalía municipal y la existencia de incremento o decremento de valor se calcula a través de la diferencia del valor global de la transmisión menos la suma de los distintos valores de adquisición.

Si a instancia del sujeto pasivo y de la comprobación entre el valor de transmisión y el de adquisición, el resultado es negativo, entonces se aplicaría la no sujeción según lo establecido en el artículo 104.5 del Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

En el escenario donde el resultado sea positivo, se estaría sujeto al impuesto. En tal caso, si el contribuyente lo solicita, se deberá contrastar esta diferencia positiva, conforme a lo indicado en los apartados 1 a 4 del artículo 107 del TRLRHL, para determinar la aplicación, si corresponde, de lo establecido en el apartado 5 del artículo 107, que indica que, si se constata que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada, se

tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor.

Consulta vinculante de la DGT V2200-23, de 26 de julio. Impuesto sobre Sociedades. Exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones cualificadas. Las entidades dedicadas a la promoción y desarrollo de parques solares fotovoltaicos no son entidades patrimoniales a los efectos de aplicar la exención del artículo 21 de la LIS.

En la consulta V2265-21, la DGT determinaba que las entidades dedicadas a la promoción y desarrollo de parques fotovoltaicos que se encontraban realizando la tramitación y obtención de los permisos para el desarrollo de la instalación fotovoltaica, eran entidades patrimoniales al no haberse iniciado materialmente la promoción de la planta fotovoltaica, sin que pudiesen computarse los medios materiales y personales del resto de sociedades del grupo; y por tanto, denegaba parcialmente la aplicación de la exención del artículo 21 de la LIS. Esta consulta supuso un gran revés e incertidumbre para el sector de las renovables que, ahora con la contestación a la consulta vinculante de la DGT V2200-23, de 26 de julio, se aclara.

En la presente consulta, la entidad consultante tiene como actividad principal la gestión, compraventa y análisis técnicos de todo tipo de instalaciones de energías renovables, así como la promoción, comercialización y explotación de parques solares fotovoltaicos.

A su vez, la entidad consultante es titular del 100% del capital de varias entidades (SPVs), que tramitan y promueven varios proyectos fotovoltaicos situados en España. Las SPVs no han iniciado las obras de construcción de los parques fotovoltaicos y están tramitando los oportunos permisos, licencias y autorizaciones

para su construcción. Las SPVs no cuentan con medios personales propios para el ejercicio de su actividad económica, sino que se han externalizado a la entidad consultante o proveedores especializados.

La entidad consultante se plantea la venta de sus participaciones en las SPVs cuando a los proyectos se les haya concedido el acceso a la red eléctrica para la instalación de una planta de generación eléctrica (esto es, antes del estado *ready-to-build*).

La DGT trae a colación las sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional relativas a la patrimonialidad de las entidades que, en el momento de transmitirse, han realizado exclusivamente actividades preparatorias, para entender que, atendiendo a los hechos descritos por la consultante, las SPVs desarrollan una actividad económica y que, por tanto, no son entidades patrimoniales.

Por todo ello, la entidad consultante podrá aplicar la exención del artículo 21 de la LIS a la renta derivada de la transmisión de las SPVs (sujeto al cumplimiento del resto de requisitos).

Esta consulta supone un asentamiento del nuevo criterio interpretativa de la DGT, iniciado con la contestación a la consulta vinculante de la DGT V0863-23, de 12 de agosto (relativa al sector del juego online) y que se ajusta al criterio interpretativo del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional sobre la patrimonialidad de aquellas entidades que, en el momento de transmitirse, han realizado actividades preparatorias exclusivamente.

Consulta vinculante de la DGT V2201-23, de 26 de julio de 2023. Impuesto sobre Sociedades. Análisis de las implicaciones fiscales de una fusión entre dos entidades residentes en la

Unión Europea que involucra dos grupos españoles en régimen de consolidación fiscal.

La DGT analiza las implicaciones fiscales de una fusión entre dos entidades no residentes (entidad Y y X) dominantes de dos grupos de consolidación españoles (Grupo Y y X). En este sentido, la operación de reestructuración fue aprobada el 04 de enero de 2021 con efectos económicos y contables retroactivos a 01 de enero de 2021, acogiéndose al régimen de neutralidad fiscal de la Directiva 90/434/CEE. La entidad X tenía la consideración de entidad absorbente, y la entidad Y la condición de entidad absorbida.

La DGT concluye sobre las principales implicaciones de la operación de reestructuración:

- a) La DGT concluye que la extinción del grupo fiscal Y tendrá lugar en la fecha en la que se produzca la extinción de la entidad Y con arreglo al ordenamiento jurídico francés.
- b) La DGT establece que, conforme al principio de subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias, la sociedad X se subrogará en la posición de entidad dominante de la entidad Y, por lo que las entidades dependientes del Grupo Y pasarán a formar parte del Grupo X en la medida en que la fusión suponga una sucesión a título universal.

Asimismo, la DGT establece que en la medida que todas las entidades que pasan al nuevo grupo fiscal formaban parte del grupo extinguido (Grupo Y), los acuerdos adoptados por aquellas entidades que fueron comunicados a la Administración tributaria se considerarán válidos a efectos de la aplicación del régimen de consolidación fiscal para el nuevo grupo fiscal, sin que por tanto sean necesarios unos nuevos acuerdos. Todo ello, sin perjuicio de que en la

CASES & LACAMBRA

declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición, la entidad representante deberá comunicar la composición del grupo fiscal para dicho periodo y los cambios sufridos.

c) Deberán tenerse en consideración los siguientes puntos para la determinación de la base imponible en el ejercicio 2021:

- El grupo fiscal X (absorbente) incorporará en su base imponible las bases imponibles individuales de las sociedades dependientes del grupo extinto grupo Y, desde el día siguiente a la fecha de la extinción del Grupo Y hasta el 31 de diciembre de 2021 (al coincidir con el ejercicio natural).
- La retroacción contable no tendrá impacto en la determinación de la base imponible individual y consolidada de las entidades que integran los grupos fiscales X e Y. Ello se debe a que las sociedades implicadas en la operación son entidades no residentes en España la retroacción contable parece que sólo afectaría a la entidad absorbida (entidad Y).
- Resultará de aplicación los efectos de la extinción del grupo fiscal previsto en el artículo 74.3 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, con ocasión de la fusión por absorción de dos entidades no residentes de dos grupos de consolidación españoles respectivamente.

Consulta vinculante de la DGT V2303-23, de 01 de agosto de 2023. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En la operación de donación monetaria, resultará de aplicación la normativa de la comunidad autónoma donde haya estado situado el bien donado (es decir, el dinero)

durante un mayor número de días durante los cinco años inmediatamente anteriores.

La DGT analiza una donación monetaria por parte de una madre (residente fiscal en la Comunidad Autónoma de Madrid) a su hija residente en Australia. En concreto, el consultante plantea la tributación de la operación y la normativa aplicable.

La DGT establece que la consultante donataria, al ser no residente fiscal en España, se le exigirá el impuesto por obligación real (es decir, por las donaciones que reciba en territorio español). En este sentido, la consultante estará sujeta al ISD por el concepto de la donación por encontrarse el dinero situado en España en el momento de la donación.

En cuanto a la determinación de la normativa aplicable, la DGT establece que la donataria, residente fiscal en Australia, tendrá derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde haya estado situado el dinero un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores contados de fecha a fecha.

No obstante, la DGT considera que, al ser la donataria no residente en España y, por ende, no existir ningún punto de conexión con ninguna Comunidad Autónoma española, el organismo competente para la exacción del impuesto del impuesto es la Administración Central del Estado.

Consulta vinculante v2752-23, de 10 de octubre de 2023. Impuesto sobre el Patrimonio (IP). Empresa familiar. La DGT cambia su criterio y niega la aplicación de los beneficios en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en IP para la empresa familiar si la persona que ejerce la dirección de la empresa familiar traspassa su participación a una nueva holding.

CASES & LACAMBRA

La DGT analiza en esta consulta vinculante una operación de reestructuración de una empresa familiar en que la entidad A (entidad matriz) posee participaciones del 100% en la entidad operativa B (entidad industrial).

La sociedad A tiene como actividad principal la de dirigir y gestionar la participación en la entidad B, disponiendo de medios personales y materiales. En 2019, el padre y su esposa donaron a sus hijos participaciones en la entidad A, operación que se acogió a la reducción del 95% de la base regulada en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

A raíz de la operación de reestructuración, el matrimonio donante mantenía en la entidad A un 20%, y pasando a tener 32% cada uno de los hermanos, y el tercer hijo un 16%.

En la consulta se plantea una operación de reestructuración por la que cada uno de los hermanos que ostenta un 32% de la entidad A, aportarían a dos sociedades de nueva creación las participaciones que cada uno posee en la citada sociedad, de forma que cada uno de los hermanos ostentaría un 100% del capital su respectiva sociedad holding.

Ambos hermanos aportantes realizarían labores de dirección y gestión tanto en la entidad A como en sus respectivas entidades holding, teniendo una retribución como administrador tanto en la entidad A como en las sociedades holdings propias.

A efectos del requisito de mantenimiento de “los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación” prevista para la reducción del 95% de la base regulada en el artículo 20.6 de la LISD, la DGT concluye que la aportación no dineraria de las participaciones a una nueva holding no constituye un incumplimiento del

mismo. La DGT mantiene que lo relevante no es la naturaleza y situación del activo, sino el valor de por el que se practicó la reducción del impuesto.

No obstante lo anterior, la DGT recuerda que el requisito de mantenimiento es necesario, pero no suficiente, para conservar el derecho a la reducción del 95%, ya que, asimismo, se requiere la no realización de “actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición” (artículo 20.6.c de la Ley de ISD), así como “tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de la donación”. En este sentido, en la medida en que se pierda la exención en el IP, también se perdería la exención en el ISD.

En relación con la exención del Impuesto sobre el Patrimonio previsto en el artículo 4.ocho.dos de la ley 19/1991, la DGT concluye que, al dejar de ostentar una participación directa en la entidad A, los rendimientos que perciba de esta entidad deberán tenerse en cuenta como parte de la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas para conocer si los rendimientos percibidos por la nueva entidad holding representan más del 50% de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y actividades económicas.

Consulta vinculante v2588-23, de 27 de septiembre de 2023. IRPF. Cambio de criterio de la DGT respecto a la exención por reinversión en vivienda habitual en caso de divorcio, separación o nulidad matrimonial.

Un matrimonio casado en régimen de gananciales adquirió en 1985 un inmueble que sería su vivienda habitual hasta su divorcio en 2014.

La sentencia judicial de divorcio atribuía el uso de la vivienda habitual a la mujer y sus hijos, por lo que el marido se trasladó a otra vivienda en régimen de arrendamiento.

Ante la venta de la que fue la vivienda habitual de ambos hasta 2014, el matrimonio plantea si a la venta le sería aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual del artículo 33.4.b) de la Ley del IRPF.

La DGT recuerda el concepto de vivienda habitual a efectos de las exenciones previstas en los artículos 33.4.b) y 38 de la LIRPF, mencionando que aquella habría dejado de tener la consideración de vivienda habitual para el consultante en el momento de su abandono a raíz de la sentencia de divorcio; de tal manera que, en el momento de la venta, no se cumpliría con el requisito de constituir la vivienda habitual en el momento de la venta (o en cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión).

Sin embargo, la consulta se refiere a la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2023, recurso n.º. 7851/2021, que establece como criterio jurisprudencial interpretativo que, en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubiesen determinado el cese de la residencia en la que había sido la vivienda habitual del matrimonio, se entenderá que este está transmitiendo la vivienda habitual cuando, para el cónyuge que permaneció en la misma constituya su vivienda habitual en ese momento, o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Así pues, la DGT cambia de criterio en la presente consulta, adoptando el criterio del Tribunal Supremo citado anteriormente.