Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Abril 2024

Índice

1. Sentencias

1.1 Impuesto sobre Sociedades. – La indemnización a un administrador no es deducible si no estaba documentada en los estatutos o en el contrato

1.2 Impuesto sobre Sociedades. – En las UTEs que aplican el régimen especial, la deducibilidad de un gasto atribuido a sus partícipes se puede rechazar frente a éstos

1.3 IRPF. – El Tribunal Supremo concluye que no se pueden computar pérdidas en las transmisiones lucrativas por actos *inter vivos*

1.4 IRPF. – Las dietas están exentas cuando tengan una finalidad compensatoria, no cuando retribuyan el trabajo realizado

1.5 IRPF/procedimiento administrativo. - No se puede determinar la residencia fiscal de un contribuyente con pruebas indiciarias de ejercicios anteriores

1.6 IVA. – Las subvenciones para la financiación de la gestión del servicio público de transporte interurbano de viajeros no están sujetas a IVA

1.7 IVA. - No presentar o presentar tarde el modelo 039 con la incorporación de nuevas entidades impide aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades en ese año natural

1.8 ISD. – Los litigios civiles sobre la herencia con incidencia en la determinación de los elementos esenciales del Impuesto sobre Sucesiones suspenden el procedimiento de recaudación

1.9 Valoraciones catastrales. – El coeficiente G+B es aplicable en la valoración catastral de los inmuebles construidos en régimen de autopromoción

1.10 IBI. – El sujeto pasivo del IBI se determinará, en general, en función de la titularidad del inmueble en el Registro de la Propiedad

1.11 IAE. – Se analiza la obligación de pago del IAE en casos de cese de actividad y de los casinos de juego

1.12 Procedimiento administrativo. – La Agencia Tributaria no puede decidir discrecionalmente cuándo realizar las notificaciones mediante vía electrónica o presencial

1.13 Procedimiento de calificación. – Se puede calificar como simulado un negocio celebrado en un ejercicio prescrito cuando tiene efectos en ejercicios no prescritos

1.14 Procedimiento de Inspección. – La Administración puede acudir al doble tiro cuando la primera liquidación ha sido anulada por vicios sustantivos

1.15 Procedimiento de recaudación. – El saldo de una cuenta que proceda de otra en la que se abonan pensiones, sueldos o salarios es inembargable dentro de los límites legales

1.16 Procedimiento de revisión. – El desfase temporal entre la notificación de la resolución del órgano económico-administrativo al interesado y a la Administración tributaria es una dilación imputable a esta

1.17 Procedimiento sancionador. – La incomparecencia del representante legal de una persona jurídica a requerimiento de la Inspección es sancionable

1.18 Procedimiento sancionador. – Se pueden examinar las sanciones en el marco del recurso de casación

2. Resoluciones

2.1 IRPF. – La contratación de una agencia de *marketplace* para crear una tienda virtual constituye un contrato de prestación de servicios y no la adquisición de derechos o marcas amortizables

2.2 IRNR. – Los no residentes no pueden aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda

2.3 IRNR. - La carga de la prueba de la condición de no residente recae sobre la Administración cuando el contribuyente aporta un certificado de residencia fiscal

2.4 IRNR. - Las rentas del arrendamiento de inmuebles obtenidas por un fondo de inversión no residente se deben declarar por el propio fondo y no por la gestora

2.5 IVA. - El TEAC analiza el tratamiento de la cesión de vehículos a empleados

2.6 IVA. - La resolución firme de una operación obliga a su destinatario a rectificar el IVA soportado aunque no haya recibido factura rectificativa

2.7 Procedimiento sancionador. – La Administración tiene cuatro años para exigir la reducción por pronto pago de la sanción si se recurre el acuerdo sancionador

3. Consultas

3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La gestión de la actividad de arrendamiento se puede subcontratar con una empresa especializada

3.2 IRPF. - La pérdida derivada de las inversiones en Afinsa, una vez concluso el procedimiento concursal, se integrará en la base imponible general de 2023

3.3 IRPF. - Se aclaran diversas dudas sobre los límites para las aportaciones a planes de pensiones

3.4 IRPF. – Las primas que se sigan pagando a un seguro médico en favor de trabajadores incluidos en un despido colectivo estarán exentas hasta los límites legales establecidos para este tipo de retribuciones

3.5 IRPF. - El cese de la relación laboral y el inicio de una nueva relación como administrador no supone la exclusión del régimen de impatriados

3.6 IRNR. - Las ganancias derivadas de la transmisión de la participación en una KG alemana tributará en España si su activo está compuesto principalmente por inmuebles sitos en este Estado

3.7 IRNR. - Las rentas obtenidas por un teletrabajador residente en Andorra correspondientes a reuniones físicas en España pueden quedar sujetas a tributación en este Estado

3.8 IRNR. - El socio suizo de una entidad española que se liquida no tributará en España por la renta que pueda obtener

3.9 Impuesto sobre Sucesiones. - Tributan por obligación real los valores emitidos por entidades no residentes pero depositados en entidades financieras sitas en España

4. Normativa

4.1 Se reducen los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF

4.2 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el segundo trimestre natural de 2024, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros

5. Otros

La AEAT publica en su página web las nuevas sentencias del Tribunal Supremo sobre el alcance de las actuaciones de gestión

1. Sentencias

1.1 Impuesto sobre Sociedades. – La indemnización a un administrador no es deducible si no estaba documentada en los estatutos o en el contrato

Tribunal Supremo. Sentencia de 8 de abril de 2024

El Tribunal Supremo confirma que unas indemnizaciones satisfechas a un administrador con motivo de su cese (incluyendo pactos de no competencia, entre otros) no son deducibles si, como ocurría en el caso analizado, los pagos fueron acordados *ex profeso* por el consejo de administración en el momento del cese. El tribunal subraya que, si en el contrato no se había establecido una cláusula indemnizatoria y, además, esta no constaba en los estatutos, se debe entender que la empresa no estaba obligada a realizar estos pagos y, si los hizo, estamos ante una liberalidad no deducible.

1.2 Impuesto sobre Sociedades. – En las UTEs que aplican el régimen especial, la deducibilidad de un gasto atribuido a sus partícipes se puede rechazar frente a éstos

Tribunal Supremo. Sentencia de 19 de marzo de 2024

De acuerdo con el régimen especial de las uniones temporales de empresas (UTEs), estas no tributan por el Impuesto sobre Sociedades cuando sus partícipes son sociedades residentes en territorio español (sus derechos y obligaciones se imputan a sus miembros o partícipes en proporción a sus respetivos porcentajes de participación). A la vista de ello, el Tribunal Supremo concluye que, cuando se aplique el referido régimen especial, no es necesario tramitar un procedimiento de comprobación o inspección frente a la UTE si no se cuestiona su base imponible, sino únicamente la deducibilidad de determinadas partidas o gastos por alguno de sus partícipes, en relación con la parte de dicha base imponible que le corresponde. En estos casos, basta seguir el procedimiento frente al partícipe.

Es decir, se puede rechazar en el procedimiento seguido frente al partícipe la deducibilidad de un gasto (en el caso analizado, de la pérdida por deterioro de valor de los elementos patrimoniales de la UTE) al trasladar al socio la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial previsto para las UTE.

1.3 IRPF. – El Tribunal Supremo concluye que no se pueden computar pérdidas en las transmisiones lucrativas por actos *inter vivos*

Tribunal Supremo. Sentencia de 12 de abril de 2024

De acuerdo con la normativa del IRPF, cualquier transmisión lucrativa (como una donación) conlleva una variación en el patrimonio del donante por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión de lo donado. Sin embargo, la ley establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas.

Según el Tribunal Supremo, la letra del artículo es clara al señalar que las pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas inter vivos no se computarán como tales en el IRPF. La finalidad de esta exclusión legal, según el tribunal, es evitar que los contribuyentes incorporen a sus declaraciones pérdidas derivadas de actuaciones que dependen únicamente de su voluntad, evitando así mecanismos de elusión fiscal. Además,

precisamente por esta voluntariedad en el donante, no se puede entender que esta regulación legal atente contra el principio de capacidad económica.

1.4 IRPF. – Las dietas están exentas cuando tengan una finalidad compensatoria, no cuando retribuyan el trabajo realizado

Tribunal Supremo. Sentencia de 15 de febrero de 2024

Según el Tribunal Supremo, para determinar si las cantidades pagadas por una empresa a sus trabajadores (denominadas "dietas") tributan en el IRPF y están sujetas a retención, lo relevante es determinar su verdadera finalidad. Estarán exentas si su pago se realiza con la finalidad de compensar gastos al trabajador; mientras que, si retribuyen el trabajo realizado, no se podrán calificar como tales. Será necesario, por tanto, analizar cada caso para alcanzar una u otra conclusión, en función de los hechos concurrentes.

1.5 IRPF/procedimiento administrativo. - No se puede determinar la residencia fiscal de un contribuyente con pruebas indiciarias de ejercicios anteriores

Audiencia Nacional. Sentencia de 20 de diciembre de 2023

La Inspección concluyó que un contribuyente era residente en Barcelona y no en Madrid, utilizando para esta conclusión diversos indicios. Entre otras, realizó visitas a las viviendas y a empresas del contribuyente, analizó sus consumos de agua y electricidad y su situación de empadronamiento, revisó los vuelos realizados y acudió a declaraciones de testigos, pero la mayor parte de estos indicios se referían a los años 2008 a 2011 y no a 2015, que era el año revisado. Por este motivo, la Audiencia Nacional rechaza la conclusión de la Administración, al entender que la residencia fiscal en un año concreto no se puede determinar con base en indicios de años precedentes. El tribunal señala también, entre otras, que no corresponde a la Inspección juzgar la forma de vida del recurrente y sus decisiones personales de convivencia con su familia.

1.6 IVA. – Las subvenciones para la financiación de la gestión del servicio público de transporte interurbano de viajeros no están sujetas a IVA

Tribunal Supremo. Sentencias de 27 de marzo de 2024, número 523/2024 (Recurso 265/2023) y número 524/2024 (Recurso 1059/2023)

Se analiza si están sujetas a IVA las subvenciones otorgadas por los entes públicos para la financiación de la gestión del servicio público de transporte interurbano de viajeros. El Tribunal Supremo concluye que las subvenciones para cubrir el déficit de explotación no se pueden considerar contraprestaciones de los servicios de transporte. Su naturaleza es meramente indemnizatoria, dado que sirven para reequilibrar la lesión o perjuicio en la prestación del servicio y, además, no existe ningún servicio a favor del ente público que realiza las aportaciones.

Estas conclusiones son aplicables a los servicios prestados antes de la nueva redacción del artículo 78 de la Ley de IVA, introducida por la disposición final décima de la Ley de Contratos del Sector Público con efectos a partir de 10 de noviembre de 2017 (que excluye expresamente las aportaciones dinerarias que las administraciones públicas realicen para financiar la gestión de servicios públicos en los que no exista una distorsión significativa de la competencia), porque esta nueva redacción tiene un mero carácter aclaratorio.

1.7 IVA. - No presentar o presentar tarde el modelo 039 con la incorporación de nuevas entidades impide aplicar el Régimen Especial del Grupo de Entidades en ese año natural

Audiencia Nacional. Sentencia de 21 de febrero de 2024

Se analizan los efectos de la falta de presentación o presentación del modelo 039 de *Comunicación de datos relativa al* Régimen Especial del Grupo de Entidades (REGE) fuera del plazo establecido en la Ley del IVA (diciembre anterior al inicio del año natural en el que se pretende la aplicación del régimen).

La Audiencia Nacional concluye que la fijación de un límite temporal para el cumplimiento de la obligación de comunicación no es, en este caso, un mero requisito formal susceptible de subsanación, sino que constituye un requisito temporal con sustantividad propia, de modo que no efectuar la comunicación o realizarla tardíamente impide aplicar el régimen especial en el año natural correspondiente (el siguiente al mes de diciembre indicado) a las nuevas entidades que se iban a incorporar al grupo.

1.8 ISD. – Los litigios civiles sobre la herencia con incidencia en la determinación de los elementos esenciales del Impuesto sobre Sucesiones suspenden el procedimiento de recaudación

Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de marzo de 2024

El artículo 69.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que, cuando se promueva litigio o juicio voluntario de testamentaría después de practicada la liquidación, se podrá acordar el aplazamiento del pago de la deuda. El Tribunal Supremo entiende que, conforme a la finalidad de este artículo, se puede concluir que la existencia de un litigio civil sobre la herencia (con incidencia directa en la determinación de los elementos esenciales del Impuesto sobre Sucesiones) suspende el procedimiento de recaudación originado por la falta de pago de la autoliquidación, aun cuando esta se hubiera presentado antes del inicio del procedimiento civil.

1.9 Valoraciones catastrales. – El coeficiente G+B es aplicable en la valoración catastral de los inmuebles construidos en régimen de autopromoción

Tribunal Supremo. Sentencia de 10 de abril de 2024

Tal y como se comentó en nuestra newsletter de marzo de 2021, en su sentencia de 25 de febrero de 2021, el Tribunal Supremo concluyó que el coeficiente G+B (referido a los gastos y beneficios de la actividad de promoción inmobiliaria) no se debe aplicar para la valoración catastral de los inmuebles sobre los que exista una prohibición para su enajenación, por no ser construidos para el desarrollo de una actividad de promoción inmobiliaria. A la vista del criterio de esta sentencia, en los últimos años se han suscitado numerosas dudas acerca de la posibilidad de plantear también la inaplicación de este coeficiente en la valoración catastral de los inmuebles que, sin tener una limitación de venta, no fueron construidos para su posterior transmisión (como, por ejemplo, en el caso de inmuebles construidos en régimen de autopromoción).

El Tribunal Supremo concluye ahora que, a efectos de la valoración catastral de los inmuebles construidos en régimen de autopromoción, no cabe inaplicar el referido coeficiente G+B. Según el tribunal, el valor de mercado de los inmuebles que sirve de referencia para su valoración catastral es independiente de la voluntad real o no de llevar a cabo su posterior comercialización, bastando la mera potencialidad de venta. Por tanto, solo cuando exista una limitación o prohibición para la enajenación del inmueble en cuestión cabría plantear la inaplicación de este coeficiente a efectos de su valoración catastral.

1.10 IBI. – El sujeto pasivo del IBI se determinará, en general, en función de la titularidad del inmueble en el Registro de la Propiedad

Tribunal Supremo. Sentencia de 21 de marzo de 2024

En esta sentencia el Tribunal Supremo concluye que, a efectos del IBI, la titularidad en el Registro de la Propiedad prevalece sobre la que conste en el Catastro, salvo que la fecha del documento por el que se produjo la incorporación al Catastro sea posterior a la del título inscrito en el referido registro.

1.11 IAE. – Se analiza la obligación de pago del IAE en casos de cese de actividad y de los casinos de juego

Audiencia Nacional. Sentencias de 4 de marzo de 2024 **y** 16 de enero de 2024

El hecho imponible del IAE es el "mero" ejercicio de cualquier actividad económica que suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, con independencia del rendimiento económico efectivamente obtenido. Con base en lo anterior, la Audiencia Nacional concluye de la siguiente forma:

a) En sentencia de 4 de marzo de 2024 concluye que el elemento tributario "número de mesas de juego" referido a la actividad económica de "casinos de juego" se debe determinar según la "afectación" de las mesas a la actividad, con independencia de su "utilización" efectiva.

b) En sentencia de 16 de enero de 2024 analiza un caso en que se declaró el cese de una actividad y concluye que ese cese efectivo no se debe entender producido si, como en el supuesto analizado, aún no se habían extinguido todos los contratos de trabajo de los empleados, con independencia de que no se hayan generado ingresos económicos de la actividad.

1.12 Procedimiento administrativo. – La Agencia Tributaria no puede decidir discrecionalmente cuándo realizar las notificaciones mediante vía electrónica o presencial

Audiencia Nacional. Sentencia de 9 de febrero de 2024

En el marco de unas actuaciones inspectoras, la Administración comunicó a la recurrente (una persona jurídica) su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas. Pese a ello, las siguientes notificaciones se siguieron realizando en papel en el domicilio fiscal designado por el contribuyente y, finalmente, el acuerdo de liquidación se comunicó mediante notificación electrónica, a la que no accedió el contribuyente en el plazo de diez días previsto en la normativa (por lo que se entendió notificada por el transcurso de esos diez días).

La Audiencia Nacional entiende que, aunque el contribuyente es una persona jurídica que se debe relacionar con la AEAT por medios electrónicos, el hecho de que la Agencia Tributaria realizara notificaciones previas del mismo procedimiento en papel habría generado confusión y una confianza en el contribuyente de que el acuerdo de liquidación se recibiría por la misma vía. Por este motivo, estima el recurso de la compañía, subrayando la importancia de que la Administración actúe de buena fe y respete el principio de confianza legítima, realizando actuaciones que aseguren la efectiva recepción de las notificaciones.

1.13 Procedimiento de calificación. – Se puede calificar como simulado un negocio celebrado en un ejercicio prescrito cuando tiene efectos en ejercicios no prescritos

Tribunal Supremo. Sentencia de 11 de marzo de 2024

En 2016 se inició un procedimiento de inspección en relación con el IRPF del ejercicio 2014 de un contribuyente, que finalizó mediante un acuerdo de liquidación en el que se calificó como simulado un contrato de cesión de crédito formalizado en 1999 entre el contribuyente y una sociedad de la que era administrador, en virtud del cual recibía una compensación mensual.

El Tribunal Supremo entiende que, con la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria (LGT) por la Ley 34/2015, el legislador ha introducido el principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación, con independencia de la fecha en que se haya realizado el negocio calificado. El régimen jurídico establecido con esta reforma es aplicable a los procedimientos de comprobación e investigación iniciados tras su entrada en vigor y a los anteriores que no hayan finalizado a dicha fecha. En definitiva, las posibles dudas sobre la aplicación o no del principio de imprescriptibilidad para las actuaciones de comprobación se pudieron suscitar entre la entrada en vigor de la LGT de 2003 y su reforma de 2015, pero no para procedimientos posteriores. Por tanto, la Inspección puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la LGT de 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

1.14 Procedimiento de Inspección. – La Administración puede acudir al doble tiro cuando la primera liquidación ha sido anulada por vicios sustantivos

Tribunal Supremo. Sentencias de 3 de abril de 2024 y 5 de abril de 2024

El Tribunal Supremo concluye que, tras la anulación de una liquidación tributaria por vicios sustantivos, la Administración tributaria puede iniciar un nuevo procedimiento de inspección y dictar un segundo acuerdo de liquidación, con los únicos límites de la prescripción, la prohibición de la *reformatio in peius* y de la reincidencia en el mismo error. En el nuevo procedimiento se deberá aplicar el principio de conservación de actos y trámites no afectados por la causa de anulación del acto anulado en el primer procedimiento y se podrán realizar los actos de instrucción necesarios para dictar un segundo acto de liquidación ajustado a derecho.

El tribunal matiza que la nueva liquidación no se emite en ejecución de un pronunciamiento judicial (o económico-administrativo, en su caso) que anula una liquidación tributaria por razones de fondo, dado que dicha ejecución se agota en la propia decisión anulatoria y en la expulsión del acto anulado del mundo del derecho.

Para mayor detalle, consulte nuestra entrada de 7 de mayo de 2024 en el Blog Tributario de Garrigues.

1.15 Procedimiento de recaudación. – El saldo de una cuenta que proceda de otra en la que se abonan pensiones, sueldos o salarios es inembargable dentro de los límites legales

Tribunal Supremo. **Sentencia de 15 de marzo de 2024**

El artículo 171.3 de la LGT establece que, cuando en la cuenta afectada por un embargo se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios o pensiones, se deberán respetar las limitaciones establecidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC). El Tribunal Supremo concluye que, si en una cuenta corriente no se ingresa directamente ningún sueldo, pensión o salario, pero su saldo procede de otra cuenta que recibe estos abonos, se deben aplicar los referidos límites de inembargabilidad.

1.16 Procedimiento de revisión. – El desfase temporal entre la notificación de la resolución del órgano económico-administrativo al interesado y a la Administración tributaria es una dilación imputable a esta

Tribunal Supremo. **Sentencia de 14 de marzo de 2024**

El artículo 150.7 de la LGT establece que, cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de actuaciones, estas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones, hasta la finalización del plazo máximo de duración de las actuaciones de inspección, o en seis meses, si este último plazo es superior. Este plazo se computa desde que se reciba el expediente por el órgano competente para ejecutar.

En el caso analizado, la resolución del TEAC fue notificada al contribuyente en diciembre de 2016, mientras que la Administración tributaria lo recibió en marzo de 2017. Según la Administración, el plazo para ejecutar era de seis meses desde esta segunda fecha. Si se computaba, sin embargo, como decía el contribuyente, desde la primera, la ejecución finalmente realizada se habría efectuado fuera del plazo máximo legal de las actuaciones de inspección. El Tribunal Supremo da la razón al contribuyente, porque un desfase temporal como el indicado sin justificación razonable no puede beneficiar a la Administración. En caso contrario, quedarían vulnerados el principio de buena administración y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección se desarrollen en los plazos legales.

1.17 Procedimiento sancionador. – La incomparecencia del representante legal de una persona jurídica a requerimiento de la Inspección es sancionable

Tribunal Supremo. **Sentencia de 8 de abril de 2024**

En el ejercicio de la facultad otorgada por el artículo 142.3 de la LGT, la Inspección requirió reiteradamente la comparecencia personal del socio y administrador solidario de una entidad. Como consecuencia de su reiterada incomparecencia (y aunque sí compareció el representante voluntario de la compañía), se impuso sanción por “resistencia, obstrucción,

excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria" (infracción regulada en el artículo 203.1 de la LGT).

Según el Tribunal Supremo (artículo 45.2 de la LGT), en caso de persona jurídica, la presencia del obligado tributario exige la comparecencia de quien tenga la titularidad del órgano de representación, es decir, su representante orgánico o legal, no un representante voluntario. Por tanto, la incomparecencia sin causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado por parte de la Inspección, de dicho representante orgánico o legal puede ser sancionada.

1.18 Procedimiento sancionador. – Se pueden examinar las sanciones en el marco del recurso de casación

Tribunal Supremo. Sentencia de 5 de abril de 2024

Se impuso una sanción a una persona física por emisión de facturas falsas. La sanción fue confirmada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Los hechos y presunciones en los que se basaba la Administración tributaria para sancionar fueron también analizados por el Juzgado de lo Penal, que dictó sentencia firme en la que negó la existencia de facturas falsas. A la vista de lo anterior, el recurrente formula un recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

El Tribunal Supremo entiende que el recurso de casación es adecuado para revisar de nuevo la sanción administrativa, dado que, según el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sentencia de 30 de junio de 2020 en el asunto *Saquetti Iglesias contra España*), en los casos de imposición de sanciones administrativas graves se debe garantizar una doble instancia de revisión jurisdiccional (como ocurre con las sanciones penales). En el caso analizado, ha quedado acreditado que el orden penal negó la existencia de facturas falsas, por lo que procede anular la sanción administrativa. En caso contrario, no se respetaría el principio constitucional de tutela judicial efectiva.

2. Resoluciones

2.1 IRPF. – La contratación de una agencia de *marketplace* para crear una tienda virtual constituye un contrato de prestación de servicios y no la adquisición de derechos o marcas amortizables

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Resolución de 18 de diciembre de 2023

Un contribuyente contrató a una agencia de *marketplace* para crear una tienda virtual y realizar los servicios de marketing y formación para vender productos. La Administración consideró que los pagos realizados a la agencia retribuían la adquisición de un bien intangible amortizable, dado que el objeto del contrato consistía en la creación de un producto y marca propia, destinados a servir de forma duradera a las actividades del contribuyente. Por tanto, consideró que los gastos satisfechos en virtud de dicho contrato no eran deducibles.

Según el TEAR de Cataluña, sin embargo, el objeto de este tipo de contratos es, en general, obtener acceso a una plataforma virtual existente y los servicios inherentes a ello para

rentabilizar los productos que el contribuyente ofrecerá en esa plataforma, sin que se adquieran bienes intangibles, reconociendo la deducibilidad de los pagos.

2.2 IRNR. – Los no residentes no pueden aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 20 de marzo de 2024 (800/2021) y (1093/2021)

Según el TEAC, la tributación de los rendimientos del arrendamiento de vivienda que no se realiza como actividad económica depende de la residencia fiscal del obligado tributario: (i) si es residente en la Unión Europea (UE), se podrán deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), pero no serán aplicables las reducciones previstas en esta norma, entre otras, las derivadas del arrendamiento de vivienda, y el tipo de gravamen será del 19%; (ii) si es fuera de la UE, no se podrán deducir gastos ni aplicar reducciones, y el tipo de gravamen será del 24%.

El TEAC afirma que este tratamiento no constituye un trato discriminatorio a los no residentes, en tanto no concluyan de otro modo el Tribunal Supremo o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En relación con la reducción por arrendamiento de vivienda, constata que existe una carta de emplazamiento de la Comisión Europea a España para que se permita la aplicación de reducciones a los no residentes, pero afirma que se trata de un procedimiento aún en curso.

2.3 IRNR. - La carga de la prueba de la condición de no residente recae sobre la Administración cuando el contribuyente aporta un certificado de residencia fiscal

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 18 de diciembre de 2023

Un contribuyente solicitó la devolución de las retenciones soportadas por los rendimientos del trabajo personal satisfechos por su empleador, en atención a su consideración de no residente en España. La Administración le solicitó certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales del país del que decía ser residente. Al no haber aportado dicho certificado, rechazó la solicitud de devolución.

El TEAC recuerda que la aportación de un certificado de residencia fiscal en otro país no es incompatible con la condición de residente fiscal en España. No obstante, si el interesado aporta un certificado de residencia fiscal en un país extranjero, corresponderá a la Administración probar su condición de residente fiscal en territorio español. Por el contrario, si no se aporta ese certificado (como ocurrió en el caso analizado), será el contribuyente quien deba acreditar su condición de residente en ese tercer Estado y de no residente en España a través de otros medios de prueba.

2.4 IRNR. - Las rentas del arrendamiento de inmuebles obtenidas por un fondo de inversión no residente se deben declarar por el propio fondo y no por la gestora

Tribunal Económico-Administrativo Central. **Resolución de 18 de diciembre de 2023**

Un fondo de inversión inmobiliario alemán presentó autoliquidaciones del IRNR (modelos 210) para declarar los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles en España, con resultado a devolver. Dado que el fondo carecía de personalidad jurídica, la actividad se realizaba por una entidad gestora que, además, figuraba, como propietaria de los inmuebles por exigencia de la normativa alemana, que difiere de la española (la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva establece que los inmuebles pertenecientes a un fondo de inversión inmobiliario se registrarán a su nombre). La Administración rechazó las devoluciones solicitadas por entender que la declaración de dichas rentas correspondía a la sociedad gestora y no al fondo de inversión.

El TEAC se remite al criterio fijado por la Dirección General de Tributos en su consulta **V2997-21** y afirma que, aunque la sociedad gestora actúe por cuenta del fondo y sea la propietaria de los inmuebles en el marco de la relación fiduciaria impuesta por la normativa alemana, la titularidad real de los rendimientos obtenidos en territorio español corresponde al fondo de inversión, por lo que este era el obligado a declarar las rentas.

2.5 IVA. - El TEAC analiza el tratamiento de la cesión de vehículos a empleados

Tribunal Económico-Administrativo Central. **Resolución de 20 de febrero de 2024**

Una entidad cedía vehículos a sus empleados fuera de esquemas de retribución flexible y había deducido el 50% de las cuotas de IVA soportadas por el renting de los vehículos, sin repercutir IVA a los empleados por esta cesión. La Administración calificó la cesión de los vehículos como onerosa y consideró que la entidad podía deducir el 100% de las cuotas soportadas, pero que debía haber repercutido IVA a los empleados por el valor del uso privativo de los vehículos.

En línea con la reciente sentencia de 29 de enero de 2024 del Tribunal Supremo (*newsletter* de febrero de 2024**)** y con otros pronunciamientos del propio TEAC, este recuerda que, para calificar la cesión de vehículos a empleados de prestaciones de servicios a título oneroso, debe existir una relación directa entre tal cesión y la contraprestación recibida a cambio. Además, la contrapartida ha de tener un valor que se pueda expresar en dinero. El hecho de que, a efectos del IRPF, la cesión genere una retribución en especie, no conlleva necesariamente que la operación se deba calificar de onerosa a efectos del IVA. Por ello, anula la liquidación porque no ha quedado acreditada la onerosidad de las cesiones de vehículos (la Administración había fundamentado la onerosidad de estas cesiones únicamente en la calificación de retribución en especie a efectos del IRPF).

2.6 IVA. - La resolución firme de una operación obliga a su destinatario a rectificar el IVA soportado aunque no haya recibido factura rectificativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 20 de febrero de 2024

El TEAC confirma que, en caso de resolución en firme de un contrato, quedando sin efecto la operación gravada, su destinatario debe rectificar las deducciones practicadas en su momento, aunque no haya recibido del prestador la correspondiente factura rectificativa.

En el caso analizado, la Administración comprobó que la entidad prestadora de los servicios había emitido las correspondientes facturas rectificativas dos años después de que la operación fuera resuelta judicialmente. No obstante, no quedó acreditado que tales facturas hubieran sido remitidas y recibidas por la entidad destinataria, que no rectificó la deducción originalmente practicada. A pesar de ello, el TEAC concluye que, con independencia de que la resolución del contrato se hubiera producido en un periodo que, al momento de ser comprobado por la Administración, ya estaba prescrito, la regularización se puede practicar en el periodo en que las facturas rectificativas fueron emitidas.

2.7 Procedimiento sancionador. – La Administración tiene cuatro años para exigir la reducción por pronto pago de la sanción si se recurre el acuerdo sancionador

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 22 de febrero de 2024

Tras una inspección se emitió, en 2015, un acuerdo de liquidación y un acuerdo sancionador. En este se aplicó la reducción por pronto pago prevista en la LGT (25% en aquel momento, 40% en la actualidad). Para la aplicación de esta reducción es preciso que el contribuyente pague en plazo la sanción y no formule recurso o reclamación. La sociedad recurrió la liquidación y la sanción y, en 2020, la Administración le exigió el importe de la reducción previamente aplicada.

El TEAC aclara que la exigencia de la reducción no es un acto de imposición de sanción ni de reclamación de una deuda tributaria, por lo que no son aplicables los plazos especiales de prescripción previstos en la LGT sino, en ausencia de norma tributaria específica, el de la Ley General Presupuestaria, que fija el plazo de prescripción del derecho de la Hacienda Pública a reclamar el cobro de sus créditos en cuatro años. Teniendo en cuenta que el *dies a quo* de la prescripción se fija cuando se incumplen los requisitos para la aplicación de la reducción (en este caso, el día en que el obligado recurrió) y que desde esa fecha habían trascurrido más de cuatro años, habría prescrito el derecho de Administración a reclamar la reducción.

3. Consultas

3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La gestión de la actividad de arrendamiento se puede subcontratar con una empresa especializada

Dirección General de Tributos. Consulta V0090-24, de 15 de febrero de 2024

Un grupo multinacional invierte en inmuebles que dedica al arrendamiento. Con el objeto de aislar los riesgos y gestionar y financiar de forma independiente los inmuebles, cada inversión se realiza mediante sociedades independientes. Una de las sociedades del grupo,

residente en España, ha optado por gestionar el arrendamiento subcontratando a una entidad especializada en gestión inmobiliaria y no contratando, por tanto, empleados propios.

La DGT recuerda que, con carácter general, se entiende que el arrendamiento de inmuebles tiene la condición de actividad económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. No obstante, dependiendo de las circunstancias, este requisito se debe entender cumplido aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no sea propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil, de forma análoga a lo que ya concluyó en sus resoluciones V3859-16, V1606-17 y V1794-17.

3.2 IRPF. - La pérdida derivada de las inversiones en Afinsa, una vez concluso el procedimiento concursal, se integrará en la base imponible general de 2023

Dirección General de Tributos. Consulta V0652-24, de 12 de abril de 2024

El consultante realizó una inversión en productos ofertados por Afinsa, entidad incursa en un procedimiento concursal declarado concluso mediante sentencia del Juzgado Mercantil número 6 de Madrid, de 12 de junio de 2023. Según la DGT, la conclusión del concurso permitirá al contribuyente entender que se ha producido una pérdida patrimonial por el importe no recuperado del crédito contra la entidad concursada, que será imputable a 2023. Dicha pérdida se integrará en la base imponible general del IRPF de este período, al no derivar de la transmisión de elementos patrimoniales.

3.3 IRPF. - Se aclaran diversas dudas sobre los límites para las aportaciones a planes de pensiones

Dirección General de Tributos. Consulta V0238-24, de 29 de febrero de 2024

De acuerdo con la normativa del IRPF, para la determinación de la base liquidable se pueden aplicar reducciones por aportaciones a planes de pensiones. La deducción general es de 1.500 euros. No obstante, esta reducción se puede ampliar de la siguiente forma, según aclara la DGT:

a) Trabajadores: el límite general se puede incrementar en 8.500 euros si hay contribuciones empresariales; o aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior a determinadas cantidades resultantes de aplicar un coeficiente multiplicador a la contribución empresarial. Este multiplicador será 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución.

   La referencia a los “rendimientos íntegros del trabajo” que determinan la aplicación del multiplicador 1 se refiere a todos los establecidos en el artículo 17.1 de la Ley del IRPF, es decir, a todas las contraprestaciones o utilidades dinerarias o en especie que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. La DGT aclara que, si durante un ejercicio se han realizado contribuciones a favor de un mismo trabajador por distintos empleadores, el cálculo se realizará por cada empleador que efectúe contribuciones de manera individual.

b) Empresarios individuales o profesionales que sean promotores y partícipes de un plan de pensiones de empleo: el límite general en el empresario o profesional se podrá incrementar en 4.500 euros (no en 8.500 euros).

c) Trabajadores por cuenta ajena y, a la vez, por cuenta propia, que efectúen aportaciones a un plan de pensiones de empleo y a un plan de pensiones simplificado de autónomos: en este caso, habría que distinguir los siguientes supuestos:

   a. Si existen contribuciones empresariales, el límite general se podrá incrementar en 8.500 euros por las citadas contribuciones empresariales o por las aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior a las cantidades previstas en la Ley del IRPF en función del importe anual de la contribución empresarial. También se puede aplicar el incremento de 4.250 euros por las aportaciones que el trabajador efectúe al plan de pensiones simplificado de autónomos. No obstante, la cuantía máxima de reducción por aplicación de ambos incrementos será de 8.500 euros anuales.

   b. Si no existieran contribuciones empresariales, el incremento máximo aplicable será de 4.250 euros por las aportaciones del trabajador al plan de pensiones simplificado de autónomos.

d) Empresarios individuales que sean promotores de un plan de pensiones de empleo al que realicen aportaciones y que, además, efectúen aportaciones a un plan de pensiones simplificado de autónomos: el límite general sólo se podrá incrementar en 4.250 euros por las aportaciones efectuadas conjuntamente al plan de pensiones de empleo en el que el empresario individual sea promotor y partícipe y al plan de pensiones simplificado de autónomos.

3.4 IRPF. – Las primas que se sigan pagando a un seguro médico en favor de trabajadores incluidos en un despido colectivo estarán exentas hasta los límites legales establecidos para este tipo de retribuciones

Dirección General de Tributos. Consulta V0063-24, de 15 de febrero de 2024

El consultante vio extinguida su relación laboral con una entidad en el ámbito de un procedimiento de despido colectivo. En el acuerdo de despido la entidad se obligaba a un seguro de asistencia sanitaria en favor de los trabajadores.

Partiendo de la premisa de que el tomador del contrato es la entidad consultante, las primas en beneficio del empleado despedido, su cónyuge y/o descendientes estarán exentas con el límite previsto en la Ley del IRPF para cualquier trabajador (500 euros anuales por cada una de las personas señaladas y 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad). El exceso sobre dichos importes tendrá la consideración de rendimiento de trabajo en especie para el empleado y se valorará por el coste para la entidad, sin que le sea aplicable la exención prevista para las indemnizaciones por despido ni la reducción por rentas irregulares.

3.5 IRPF. - El cese de la relación laboral y el inicio de una nueva relación como administrador no supone la exclusión del régimen de impatriados

Dirección General de Tributos. Consulta V0009-24, de 12 de febrero de 2024

Un contribuyente que inició una relación laboral con una empresa española se acogió al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español. Tras constituir una sociedad limitada en la que tiene una participación del 80%, decide causar baja voluntaria en la empresa para la que trabaja, pasando a ser administrador de su nueva sociedad. El cargo de administrador es retribuido con un fijo y un variable.

La DGT reitera el criterio expresado en consultas anteriores (**V0432-17** y **V1739-17**) y confirma que el cese voluntario de la relación laboral previa (la que motivó el desplazamiento del consultante a España y su acogimiento al régimen especial de tributación) no determina la pérdida del derecho a aplicar el referido régimen especial si, como ocurre en este caso, tras un breve período de tiempo se ha iniciado una nueva relación como administrador de una entidad española, siempre que se sigan cumpliendo el resto de los requisitos del régimen.

En cualquier caso, se podría producir un incumplimiento de dichos requisitos si se prestaran a la sociedad otros servicios distintos a los propios del desempeño de las funciones del cargo de administrador que dieran lugar a la obtención de rendimientos de actividades económicas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

3.6 IRNR. - Las ganancias derivadas de la transmisión de la participación en una KG alemana tributará en España si su activo está compuesto principalmente por inmuebles sitos en este Estado

Dirección General de Tributos. Consulta V0383-24, de 12 de marzo de 2024

Los consultantes son unos cónyuges residentes en Alemania, socios únicos a partes iguales de una *Kommanditgesellschaft* (KG) residente en Alemania. La KG es titular de un inmueble situado en España, que es su único activo. Los consultantes pretenden transmitir las participaciones en la KG a una fundación familiar sin fines benéficos residente en Alemania.

La DGT señala lo siguiente:

a) Las KG carecen de personalidad jurídica diferente a la de sus socios, tributan en régimen de atribución de rentas y la renta atribuida a los socios conserva, de acuerdo con la legislación alemana, la naturaleza de la actividad o fuente de la que proceda. Por tanto, se deben asimilar a las entidades en régimen de atribución de rentas españolas.

b) El Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Alemania y España establece un sistema de tributación compartida sin límite para las ganancias de capital procedentes de la transmisión de participaciones en una KG cuyo activo esté integrado mayoritariamente por inmuebles situados en el otro Estado contratante.

c) En consecuencia, las ganancias derivadas de la venta de las participaciones en la KG, cuyo activo está formado exclusivamente por el inmueble situado en España, se pueden someter a imposición en España con arreglo a su normativa interna.

3.7 IRNR. - Las rentas obtenidas por un teletrabajador residente en Andorra correspondientes a reuniones físicas en España pueden quedar sujetas a tributación en este Estado

Dirección General de Tributos. Consulta V0162-24, de 19 de febrero de 2024

Una persona física ha trasladado su residencia a Andorra junto con su familia. Presta sus servicios para una entidad española en régimen de teletrabajo o trabajo a distancia, salvo para determinadas reuniones a las que debe acudir de forma presencial a la sede de la empresa situada en España. La DGT confirma que, de acuerdo con el convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Andorra y la normativa interna española, las rentas obtenidas por el trabajador residente en Andorra podrían estar sujetas en España al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en la medida en que ejerza el trabajo físicamente en España.

3.8 IRNR. - El socio suizo de una entidad española que se liquida no tributará en España por la renta que pueda obtener

Dirección General de Tributos. Consulta V0159-24, de 19 de febrero de 2024

Como consecuencia de la disolución y liquidación de una sociedad española, en cuyo activo solo tenía tesorería, un socio con residencia fiscal en Suiza obtendrá una renta por la diferencia entre el valor de adquisición de la participación y el valor de la cuota de liquidación de la entidad. Según la DGT, esta renta tendrá la calificación de ganancia de capital. Como en el activo de la sociedad española no hay inmuebles, esta ganancia de capital no se podrá someter a imposición en España, sino exclusivamente en Suiza, de acuerdo con el convenio para evitar la doble imposición entre ambos estados.

3.9 Impuesto sobre Sucesiones. - Tributan por obligación real los valores emitidos por entidades no residentes pero depositados en entidades financieras sitas en España

Dirección General de Tributos. Consulta V0323-24, de 5 de marzo de 2024

Un no residente es heredero de otro no residente. Este último, al fallecer, tenía carteras de inversión en valores de entidades no residentes gestionadas por una entidad financiera española a través de contratos de custodia y administración de instrumentos financieros.

La DGT concluye que el heredero habrá de tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por obligación real, incluyendo no solo los títulos valores y participaciones emitidos por entidades o establecimientos situados en España (ya que se pueden ejercitar o cumplir en territorio español), sino también los emitidos por entidades no residentes que estén depositados en oficinas de bancos y otras entidades financieras sitas en España (por estar situados en territorio español).

4. Normativa

4.1 Se reducen los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF

En el BOE de 19 de abril de 2024 se publicó la Orden HAC/348/2024, de 17 de abril, por la que se modifican para 2023 los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales (en el Anexo I de la orden se engloban las reducciones aplicables por comunidades autónomas, provincias y actividades).

4.2 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el segundo trimestre natural de 2024, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros

En el BOE de 13 de abril de 2024 se publicó la Resolución de 12 de abril de 2024, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el segundo trimestre natural de 2024, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros.

Los tipos son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: 2,317 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años, pero igual o inferior a siete: 2,286 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 2,530 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 2,904 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 2,954 por 100.

En el resto de los casos será de aplicación el tipo de referencia correspondiente al plazo más próximo al de la emisión que se efectúe.

5. Otros

La AEAT publica en su página web las nuevas sentencias del Tribunal Supremo sobre el alcance de las actuaciones de gestión

El Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio modificó el artículo 117.1.c) de la LGT para incluir entre las funciones de gestión tributaria la comprobación de regímenes especiales (*newsletter* de julio-agosto 2022), con efectos desde 1 de enero de 2023. Con motivo de la publicación de dos sentencias del Tribunal Supremo, el 29 de abril de 2024 la AEAT ha publicado en su web una nota en la que resume estas sentencias que “vienen a completar el marco jurídico en este asunto”. Se trata de las sentencias de 5 de febrero y 21 de marzo de 2024 (recursos 6559/2022 y 373/2023), referidas a períodos anteriores a 2023, que la AEAT resume en su nota:

a) En la primera se concluye que, en el procedimiento de comprobación limitada en el que se detecte la improcedencia de la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF

(con los datos que tiene la Administración y sin examinar la contabilidad), se puede emitir la correspondiente liquidación mediante la aplicación del régimen de estimación directa, pues en este caso no estamos ante un régimen especial.

b) En la segunda se analiza un supuesto en el que una entidad sostenía la imposibilidad de comprobar beneficios o incentivos fiscales en un procedimiento de gestión, con base en la jurisprudencia del Tribunal Supremo de 2021 y en que estas funciones están recogidas en el artículo 141 de la LGT, referido a los procedimientos de inspección. El tribunal desestima el recurso y destaca que el reconocimiento y comprobación de incentivos y beneficios fiscales estaba ya reconocido entre las funciones de los órganos de gestión antes del referido real decreto-ley.

Según la AEAT, estas sentencias ayudan a clarificar la interpretación conjunta de los artículos 117 y 141 de la LGT. En concreto, el Tribunal Supremo nos indica que las previsiones de ambos artículos se deben interpretar de manera estricta; y que cuando una función esté recogida en ambos preceptos, ello será indicativo de que las actuaciones de gestión e inspección son compatibles para realizar dicha función.

GARRIGUES

Departamento Tributario

Síguenos en:

Blog

GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general,
sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3

28001 Madrid España

T +34 91 514 52 00 - **F** +34 91 399 24 08

garrigues.com