

Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Febrero 2024

Índice

1. Sentencias

- 1.1 Impuesto sobre Sociedades. – La devolución de tributos no conformes con el derecho de la UE se debe imputar en los ejercicios en que se pagaron
- 1.2 Impuesto sobre Sociedades. – Se declara la inconstitucionalidad de varias medidas introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016
- 1.3 IRPF. – La tasación pericial contradictoria no es válida para determinar el valor de transmisión de la participación en sociedades no cotizadas
- 1.4 IRPF. – La adscripción voluntaria no se puede usar como indicio de que el despido objetivo individual no es real
- 1.5 IRPF. - La exención por reinversión en vivienda habitual se puede aplicar una vez realizada la reinversión
- 1.6 ISD. – La normativa tributaria aplicable a la consolidación del dominio es la del fallecimiento del primer causante
- 1.7 ISD. – El aumento del justiprecio percibido por el causahabiente tras el fallecimiento del causante está sujeto al Impuesto de Sucesiones
- 1.8 IVA. – La devolución de cuantías ingresadas por errores contables del sujeto pasivo no da derecho a recibir intereses de demora
- 1.9 IVA. – El Tribunal Supremo analiza el tratamiento en IVA de la cesión de vehículos a empleados

- 1.10 Plusvalía municipal. – Las liquidaciones firmes pueden ser revisadas de oficio con base en la declaración de inconstitucionalidad de la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017
- 1.11 ICIO. – No se puede discutir una exención ya reconocida en resolución firme con motivo de la liquidación definitiva del impuesto
- 1.12 Valoraciones catastrales. – El Catastro debe valorar las pruebas que se aporten para evidenciar errores en la valoración catastral
- 1.13 Responsabilidad patrimonial. – La declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal no da un derecho de indemnización automática a los contribuyentes
- 1.14 Procedimiento de gestión tributaria. – La elección entre exención o deducción para evitar la doble imposición internacional no se puede modificar después del plazo voluntario
- 1.15 Procedimiento de recaudación. – No se puede cancelar parcialmente la hipoteca unilateral constituida en garantía de varias deudas tributarias, aunque se anule una de dichas deudas
- 1.16 Procedimiento de recaudación. – Los ayuntamientos no pueden dictar diligencias de embargo de cuentas abiertas en sucursales de entidades financieras situadas fuera de su término municipal
- 1.17 Procedimiento sancionador. – La anulación de una sanción tras la anulación de la liquidación por motivos formales impide iniciar un nuevo procedimiento sancionador
- 1.18 Procedimiento de revisión. – Los tribunales deben analizar si las liquidaciones se apartan de los criterios de las consultas vinculantes

1.19 Procedimiento de revisión. – El día de gracia es aplicable en la interposición de recursos contencioso-administrativos

2. Resoluciones

2.1 Impuesto sobre Sociedades. – El TEAC admite que las retribuciones de los administradores por funciones ejecutivas son deducibles

2.2 IRNR. – Las rentas obtenidas por un no residente como consecuencia de una carrera de motociclismo en la que no ha participado no se entienden obtenidas en España

2.3 IVA. – No es deducible el IVA soportado por una entidad 'holding' cuando la facturación emitida es irrelevante en comparación con el volumen de gastos soportados

2.4 Procedimiento administrativo. – La puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada es equiparable al intento de notificación en papel

3. Consultas

3.1 Impuesto sobre Sociedades. – No es necesario que en una aportación no dineraria de rama de actividad la sociedad beneficiaria tenga que ampliar capital, si la cedente es su socio único

3.2 Impuesto sobre Sociedades. - El exceso de impuesto extranjero no es deducible si no se dispone de personal o de establecimientos fijos de negocio en los países destinatarios de los servicios

3.3 Impuesto sobre Sociedades. – Las bases imponibles negativas transmitidas en una fusión se podrán aprovechar por la absorbente en el mismo orden en que podría hacerlo la absorbida

3.4 IRPF. - La aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales está sujeta a tributación

- 3.5 IRPF. – La norma tributaria no regula la posibilidad de repercutir a los trabajadores las retenciones reclamadas por la Agencia Tributaria
- 3.6 IRPF. – La capitalización de créditos adquiridos al descuento no genera ganancia patrimonial si el precio pagado coincide con el valor de las acciones recibidas
- 3.7 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. – Los establecimientos permanentes pueden aplicar la reserva de capitalización
- 3.8 Impuesto sobre el Valor Añadido. – Las cuotas repercutidas por una empresa de ‘catering’ por el servicio de comedor para empleados no son deducibles
- 3.9 Plusvalía municipal/procedimiento de inspección. – La Administración no puede comprobar autoliquidaciones en las que se aplicó la normativa del impuesto declarada inconstitucional

4. Normativa

- 4.1 Se publica el Plan Anual de Control Tributario
- 4.2 Se aprueba el valor de negociación del cuarto trimestre de 2023 para valores negociados
- 4.3 Se actualizan los pagos que pueden ser efectuados mediante transferencia en favor de la Administración tributaria
- 4.4 Se introducen modificaciones en el régimen de retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF
- 4.5 Se regulan las nuevas marcas fiscales del tabaco

5. Otros

La UE actualiza el listado de jurisdicciones no cooperativas

1. Sentencias

1.1 Impuesto sobre Sociedades. – La devolución de tributos no conformes con el derecho de la UE se debe imputar en los ejercicios en que se pagaron

Tribunal Supremo. Sentencias de [6 de febrero](#), [8 de febrero](#) y [12 de febrero](#) (recursos [5690/2022](#) y [7/2022](#))

Según el Tribunal Supremo, el derecho de la UE no regula los cauces procedimentales para hacer efectivas las devoluciones de tributos declarados contrarios al derecho de la Unión, correspondiendo a cada Estado miembro establecer las condiciones para estas devoluciones. No obstante, los estados deberán respetar el principio de equivalencia, es decir, no se podrá exigir para la devolución de tributos contrarios al derecho de la UE criterios más restrictivos que para la devolución de ingresos indebidos contrarios al derecho nacional (como ocurre en el caso de los tributos declarados inconstitucionales).

Conforme a ello, el criterio de imputación fiscal de estas devoluciones deberá atender al pleno restablecimiento de la situación jurídica anterior a la aplicación de los tributos anulados (efectos *ex tunc*), lo que conduce a que la imputación temporal de las cantidades devueltas se deba realizar en la base imponible del ejercicio en que se produjo el pago del tributo.

1.2 Impuesto sobre Sociedades. – Se declara la inconstitucionalidad de varias medidas introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016

Tribunal Constitucional. [Sentencia de 18 de enero de 2024](#)

El Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales varias de las medidas introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por haber sido creadas mediante la figura del real decreto-ley: (i) los límites a la compensación de bases imponibles negativas por entidades o grupos con un importe neto de la cifra de negocios superior a 20 millones de euros, (ii) el límite a la aplicación de deducciones por doble imposición para los mismos sujetos; y (iii) la obligación de revertir por quintas partes los deterioros de participaciones que hubieran sido deducidos en ejercicios anteriores.

Los efectos de la sentencia no se pueden extender a obligaciones tributarias que hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o resolución administrativa firme, a liquidaciones que no hayan sido impugnadas o a autoliquidaciones cuya rectificación no se haya solicitado a la fecha en que se dictó la sentencia (el 18 de enero de 2024); con independencia de la fecha de su publicación (20 de febrero de 2024).

Posteriormente, el Tribunal Económico-Administrativo Central (en resoluciones de 22 de febrero de 2024 -reclamaciones [00/06490/2023/00/00](#) y [00/05806/2023/00/00](#)-) ha resuelto ya que los órganos de gestión deberán resolver favorablemente las solicitudes de rectificación realizadas (aplicando la normativa anterior a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2016), ordenando las devoluciones que procedan. El tribunal matiza que las decisiones administrativas que negaron las solicitudes de los contribuyentes fueron emitidas de la única manera posible en el momento de su adopción (es decir, con arreglo a la presunción de constitucionalidad de las normas ahora anuladas), por lo que no estamos en puridad ante una orden de retroacción de actuaciones.

1.3 IRPF. – La tasación pericial contradictoria no es válida para determinar el valor de transmisión de la participación en sociedades no cotizadas

Tribunal Supremo. [Sentencia de 12 de enero de 2024](#)

La Ley del IRPF establece que las alteraciones patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones en sociedades no cotizadas se determinan por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión de las participaciones. No obstante, salvo que se pruebe que el precio pagado coincide con el valor normal de mercado, el precio de transmisión no podrá ser inferior al mayor entre el patrimonio neto correspondiente a la participación (del balance cerrado antes del devengo del impuesto) y el valor resultante capitalizar al 20 por ciento el promedio de los beneficios de los tres ejercicios cerrados antes de dicho devengo.

El Tribunal Supremo ha concluido que la aplicación de esta regla por la Administración no constituye una comprobación de valor en la que se empleen los medios de comprobación del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria (LGT), por lo que no es aplicable la normativa reguladora del procedimiento de tasación pericial contradictoria ni es admisible su utilización para solicitar la corrección de la liquidación administrativa. El único medio del que dispone el obligado tributario para enervar esa liquidación es la prueba de que el precio satisfecho se corresponde con el valor normal de mercado.

1.4 IRPF. – La adscripción voluntaria no se puede usar como indicio de que el despido objetivo individual no es real

Audiencia Nacional. [Sentencia de 20 de diciembre de 2023](#)

Una entidad negoció un nuevo convenio colectivo, que supuso la modificación sustancial de las condiciones de trabajo de la plantilla. Conforme avanzaba el proceso, se abrió un período de adscripción voluntaria de los trabajadores para acceder a la extinción de sus contratos. Las extinciones (de 28 trabajadores) se documentaron como despidos por causas objetivas. La Inspección entendió que lo que realmente se estaba produciendo era una modificación de las condiciones de trabajo, dado que este era el objetivo inicial de la empresa (la intención inicial no era despedir a los trabajadores sino reducir los salarios). En el primer caso, la indemnización legal (exenta de IRPF) es de 20 días por año con el máximo de 12 mensualidades; en el segundo, de 20 días por año con el máximo de 9 meses.

La Audiencia Nacional, frente a ello, afirma que la voluntad empresarial durante un proceso de negociación colectiva no es inmutable, es decir, aunque el objetivo inicial sea reducir los salarios, es posible que, si hay trabajadores que no aceptan esa reducción, la empresa opte por extinguir sus contratos de trabajo. Lo relevante es que los despidos se realizaron y que derivaron de la voluntad inequívoca de la empresa de extinguir la relación laboral, manifestada en la documentación elaborada durante el proceso.

Este cambio de estrategia, además, no altera la existencia de causas económicas, productivas y organizativas, por lo que no cabe negar que los despidos realizados son despidos por causas objetivas, aunque finalmente, por el número de empleados afectados, no hubiera que abordar un despido colectivo.

Finalmente, la unilateralidad de la decisión de despedir no se ve desnaturalizada cuando se permite a los trabajadores que se adscriban voluntariamente a los despidos, dado que la empresa siempre se reserva la facultad de aprobar finalmente qué despidos realizar. En definitiva, lo que cualifica al despido como objetivo ("o como colectivo, pues las causas son

las mismas”) es la concurrencia de los presupuestos legales y que la decisión última sobre el trabajador afectado se residence en el empresario.

1.5 IRPF. - La exención por reinversión en vivienda habitual se puede aplicar una vez realizada la reinversión

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 4 de diciembre de 2023](#)

Un contribuyente enajenó su vivienda habitual y en su autoliquidación declaró la ganancia obtenida sin aplicar la exención por reinversión porque, al cierre del año de la venta, no había adquirido una vivienda habitual nueva. No obstante, dentro del plazo de dos años posterior a la referida transmisión, adquirió una nueva vivienda habitual, por lo que entendió que había cumplido los requisitos para aplicar la referida exención. Como consecuencia de lo anterior, solicitó la rectificación de su autoliquidación para aplicar la exención.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid valida la aplicación de la exención en este caso. En su opinión, aunque no se aplique la exención en la autoliquidación del ejercicio de la transmisión de la primera vivienda habitual, se mantiene vivo el derecho a su aplicación durante el período posterior en que la norma exige realizar la reinversión.

1.6 ISD. – La normativa tributaria aplicable a la consolidación del dominio es la del fallecimiento del primer causante

Tribunal Supremo. [Sentencia de 16 de febrero de 2024](#)

Tras el fallecimiento de una persona en 2012, su hijo recibió la nuda propiedad de los bienes de la herencia y su cónyuge el usufructo vitalicio. Al fallecer este en 2016, se consolidó el pleno dominio de los bienes en el hijo, que presentó su autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones por esta consolidación de dominio aplicando la normativa vigente en 2012, es decir, a la fecha en que falleció el primero de los causantes. La Agencia Tributaria de las Islas Baleares concluyó que la legislación aplicable era la vigente en el momento de la consolidación de dominio (2016), negando la aplicación de las bonificaciones vigentes en 2012.

El Tribunal Supremo concluye que la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio es la aplicable al fallecimiento del primer causante (es decir, cuando se desmembró el dominio). Por tanto, los cambios normativos referentes a bonificaciones y deducciones que se produzcan con posterioridad al desmembramiento de la titularidad no afectan a la tributación del heredero.

1.7 ISD. – El aumento del justiprecio percibido por el causahabiente tras el fallecimiento del causante está sujeto al Impuesto de Sucesiones

Tribunal Supremo. [Sentencia de 1 de febrero de 2024](#)

Una persona física impugnó el justiprecio fijado en la expropiación de un inmueble de su propiedad y su pretensión fue estimada. El posterior recurso de casación de la Administración fue desestimado tras el fallecimiento de dicha persona física.

El Tribunal Supremo entiende que (i) el mayor justiprecio recibido constituye una ganancia patrimonial a imputar en el IRPF de la persona fallecida del ejercicio de su fallecimiento (mediante declaración complementaria); y que, además, (ii) este importe deberá tributar en el Impuesto sobre Sucesiones del heredero, dado que su derecho a dicho importe tiene su origen en la sucesión.

1.8 IVA. – La devolución de cuantías ingresadas por errores contables del sujeto pasivo no da derecho a recibir intereses de demora

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de febrero de 2024. Asunto [C-674/22](#)

Debido a ciertas modificaciones en la normativa nacional sobre la contabilidad municipal, un ayuntamiento de Países Bajos tuvo que elaborar una nueva clave de reparto del IVA soportado entre sus actividades económicas (exentas y no exentas) y no económicas. La aplicación retroactiva de la nueva clave de reparto, junto con la corrección de ciertos errores en su contabilidad, supuso la devolución de una parte del IVA soportado entre 2012 y 2016.

El TJUE entiende que el importe de IVA recaudado por errores atribuibles al propio sujeto no contraviene el derecho de la Unión. Además, subraya que la normativa europea no impide que un Estado permita al sujeto determinar las reglas de cálculo del IVA deducible para sus gastos generales mediante una clave de reparto elaborada bajo su responsabilidad.

Conforme a ello, el exceso de IVA recaudado en aplicación de la clave inicial aplicada por el ayuntamiento no constituye un importe recaudado en vulneración de la normativa de la Unión, por lo que su devolución no se tiene por qué realizar con intereses de demora.

1.9 IVA. – El Tribunal Supremo analiza el tratamiento en IVA de la cesión de vehículos a empleados

Tribunal Supremo. [Sentencia de 29 de enero de 2024](#)

Una entidad cedía vehículos en uso a sus empleados fuera de esquemas de retribución flexible. La entidad deducía el 50% de las cuotas de IVA soportadas por el *renting* de los vehículos y no consideraba que esta cesión constituyera una operación sujeta al impuesto, por lo que no repercutía IVA a los empleados. La Administración entendió, frente a ello, que la entidad podía deducir el 100% de las cuotas soportadas; pero que, precisamente por ello, debía haber repercutido IVA a los empleados por el valor del uso privativo de los vehículos.

El Tribunal Supremo (en línea con lo que previamente había concluido la Audiencia Nacional en la sentencia recurrida) anula la liquidación y concluye que el hecho de que la Administración haya reconocido la deducibilidad de todo el IVA soportado no conduce necesariamente a que la cesión de los vehículos constituya una operación onerosa sujeta al impuesto. Si la Administración entendía que había operaciones onerosas, debería haber acreditado que existía una contraprestación por parte del trabajador por la cesión del uso del vehículo, lo que no ocurre fuera de un sistema de retribución flexible o similar.

1.10 Plusvalía municipal. – Las liquidaciones firmes pueden ser revisadas de oficio con base en la declaración de inconstitucionalidad de la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017

Tribunal Supremo. [Sentencia de 28 de febrero de 2024](#)

En Tribunal Supremo cambia su anterior doctrina y concluye que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad parcial de la normativa reguladora de la plusvalía municipal efectuada por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 11 de mayo de 2017 ([comentario tributario de 18 de mayo de 2017](#)) permite revisar de oficio, por el procedimiento de nulidad de pleno derecho del artículo 217 de la LGT (al resultar de aplicación el supuesto previsto en la letra g) del apartado 1 de dicho artículo), las liquidaciones del impuesto que hubieran quedado firmes por no haber sido recurridas en plazo y siempre que no se trate de situaciones resueltas por sentencias firmes con fuerza de cosa juzgada.

Según el tribunal, esa sentencia del Tribunal Constitucional, referida a los casos de inexistencia de incremento de valor de los terrenos, no incluyó ninguna cláusula de limitación de efectos, al contrario de lo que ocurrió con su posterior sentencia de 26 de octubre de 2021 ([alerta de 3 de noviembre de 2021](#)), que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de varios artículos de la Ley de Haciendas Locales, referidos al sistema de determinación de la base imponible del impuesto.

1.11 ICIO. – No se puede discutir una exención ya reconocida en resolución firme con motivo de la liquidación definitiva del impuesto

Tribunal Superior de Justicia de Baleares. [Sentencia de 15 de septiembre de 2023](#)

En el caso analizado, la Administración municipal reconoció al contribuyente, mediante resolución firme, que tenía derecho a una exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). No obstante, con ocasión de la liquidación definitiva del impuesto comprobó de nuevo el cumplimiento de los requisitos de la exención, negando su aplicación.

Según el Tribunal Superior de Justicia de Baleares esta comprobación no es válida, dado que el reconocimiento anterior del derecho a la exención se recogió en una resolución que ya había adquirido firmeza. Este tipo de actuaciones requiere acudir a alguno de los procedimientos especiales de revisión previstos en la norma para casos en que la correspondiente resolución ha adquirido firmeza.

1.12 Valoraciones catastrales. – El Catastro debe valorar las pruebas que se aporten para evidenciar errores en la valoración catastral

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 27 de noviembre de 2023](#)

Según el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el Catastro está obligado a valorar las pruebas que aporten los interesados y que permitan apreciar la existencia de indicios sobre un posible error en la valoración catastral de los inmuebles. Es decir, la presunción de veracidad de los datos que consten en el Catastro y su posible supremacía respecto del Registro de la Propiedad no dan a la Administración catastral un derecho a aceptar como válidas sus valoraciones sin valorar las pruebas que aporte quien las recurre.

1.13 Responsabilidad patrimonial. – La declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal no da un derecho de indemnización automática a los contribuyentes

Tribunal Supremo. Sentencias de 1, 2 y 5 de febrero de 2024 (recursos [55/2023](#), [43/2023](#), [224/2023](#) y [226/2023](#))

El Tribunal Supremo concluye que la expulsión del ordenamiento jurídico de determinados preceptos reguladores de la fórmula de cálculo de la base imponible de la plusvalía municipal por la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 ([alerta de 3 de noviembre de 2021](#)) no conduce automáticamente a calificar de antijurídico el pago del impuesto o que dicho pago constituya un daño efectivo desde la perspectiva de la responsabilidad patrimonial.

Para llegar a tal conclusión, añade el tribunal, es preciso que el interesado acredite a través de los medios de prueba establecidos en el ordenamiento tributario (i) que el hecho imponible del impuesto no se ha producido, o (ii) que se ha producido en cuantía distinta a la establecida por la Administración con el método de estimación objetiva; o, finalmente, (iii) que las reglas de cálculo aplicadas eran incorrectas.

1.14 Procedimiento de gestión tributaria. – La elección entre exención o deducción para evitar la doble imposición internacional no se puede modificar después del plazo voluntario

Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. [Sentencia de 4 diciembre de 2023](#)

La recurrente optó por la aplicación de la deducción por doble imposición internacional en relación con unos dividendos obtenidos y gravados en el extranjero. Posteriormente, advirtió que la aplicación de la exención establecida en la norma para este tipo de rentas era más beneficiosa, por lo que solicitó la rectificación de su autoliquidación para optar por la exención. El Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares concluye que estamos ante dos regímenes tributarios distintos e incompatibles (exención versus deducción), por lo que el contribuyente debe optar por la aplicación de uno de ellos en el momento de presentar su autoliquidación. Una vez ejercitada la opción, ésta no se puede modificar.

1.15 Procedimiento de recaudación. – No se puede cancelar parcialmente la hipoteca unilateral constituida en garantía de varias deudas tributarias, aunque se anule una de dichas deudas

Tribunal Supremo. [Sentencia de 23 de enero de 2024](#)

La recurrente constituyó una única hipoteca unilateral sobre varias fincas independientes para garantizar el pago de dos deudas tributarias. Una de dichas deudas fue anulada en vía judicial. Se plantea si se puede cancelar parcialmente la hipoteca. El Tribunal Supremo concluye que en los casos en que se ha otorgado una hipoteca unilateral sobre varias fincas registrales para la suspensión de la ejecución de diversas obligaciones tributarias, la anulación de una de ellas en vía judicial (subsistiendo la garantía otorgada respecto a otras liquidaciones tributarias) no otorga a la parte que ha constituido la garantía el derecho a que la hipoteca sea cancelada parcialmente. Todo ello con base en el principio de indivisibilidad de las hipotecas (según el artículo 122 de la Ley Hipotecaria).

1.16 Procedimiento de recaudación. – Los ayuntamientos no pueden dictar diligencias de embargo de cuentas abiertas en sucursales de entidades financieras situadas fuera de su término municipal

Tribunal Supremo. [Sentencia de 22 de enero de 2024](#)

El Tribunal Supremo afirma que la Administración municipal no puede practicar y dictar una diligencia de embargo de dinero en cuentas abiertas en la sucursal de una entidad financiera situada fuera del término municipal de la referida Administración. Para embargar dichas cuentas, la Administración municipal ha de realizar la pertinente solicitud a los órganos competentes de la comunidad autónoma o del Estado, según corresponda. Esta conclusión es aplicable incluso cuando el embargo no requiera la realización material de actuaciones fuera del territorio municipal por parte de la Administración embargante (como la personación formal en la oficina donde estuviera abierta la cuenta).

1.17 Procedimiento sancionador. – La anulación de una sanción tras la anulación de la liquidación por motivos formales impide iniciar un nuevo procedimiento sancionador

Tribunal Supremo. [Sentencia de 15 de enero de 2024](#)

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias anuló una liquidación por motivos formales y acordó la retroacción de las actuaciones. Como consecuencia de ello, anuló también el acuerdo sancionador. En ejecución de la resolución, la AEAT dictó una nueva liquidación e inició un nuevo procedimiento sancionador que finalizó mediante la imposición de una sanción.

El Tribunal Supremo señala que la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador en este caso vulnera el principio *non bis in idem*. Subraya el tribunal, además, que en este caso no se puede entender que el nuevo procedimiento sancionador sea resultado de la retroacción de actuaciones ordenada por el tribunal regional, dado que esa retroacción solo se ordenó en relación con la liquidación.

1.18 Procedimiento de revisión. – Los tribunales deben analizar si las liquidaciones se apartan de los criterios de las consultas vinculantes

Tribunal Supremo. [Sentencia de 22 de enero de 2024](#)

El artículo 89.1 de la LGT establece que las contestaciones a las consultas tributarias escritas tienen efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria. El Tribunal Supremo concluye que, si un contribuyente denuncia que una liquidación no ha atendido al criterio emanado de una consulta vinculante, el órgano judicial que revisa la legalidad de dicha liquidación debe analizar el efecto vinculante de la consulta. Para ello, debe revisar si existe identidad entre los hechos y circunstancias del obligado y los que se describan en la consulta correspondiente. Si falta dicha identidad, el tribunal podrá negar la vinculación de la consulta al caso analizado y mantener la conformidad a derecho del acuerdo de liquidación impugnado.

El tribunal matiza que, en cualquier caso, las consultas no vinculan al órgano judicial, por lo que este debe analizar si la liquidación es o no conforme al ordenamiento jurídico.

1.19 Procedimiento de revisión. – El día de gracia es aplicable en la interposición de recursos contencioso-administrativos

Tribunal Supremo. [Sentencia de 17 de enero de 2024](#)

El artículo 135.5 de la Ley de Enjuiciamiento Civil establece que la presentación de escritos y documentos se podrá efectuar hasta las 15 horas del día hábil siguiente al del vencimiento del plazo correspondiente (“día de gracia”). El Tribunal Supremo entiende que esta previsión es de aplicación al plazo de dos meses previsto para la interposición de recursos contencioso-administrativos.

2. Resoluciones

2.1 Impuesto sobre Sociedades. – El TEAC admite que las retribuciones de los administradores por funciones ejecutivas son deducibles

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 22 de febrero de 2024](#)

En nuestra [newsletter de enero de 2024](#) comentábamos que el TEAC ha reinterpretado la teoría del vínculo a efectos de la exención de las indemnizaciones por despido de altos directivos.

Ahora asume esta nueva doctrina a efectos de la deducibilidad de las retribuciones de los administradores por funciones ejecutivas. Según el tribunal, como dice el Tribunal Supremo, es absurdo que el administrador que presta un servicio real, efectivo y al margen de su cargo de administrador, no sea retribuido por tales servicios y que, en el caso de que reciba una retribución, se niegue su deducibilidad para el pagador, solo con base en la doctrina del vínculo.

No obstante, matiza que las retribuciones por las funciones propias del cargo de administrador (las no ejecutivas) deben cumplir la normativa mercantil para ser deducibles (carácter no gratuito del cargo y fijación del sistema retributivo en los estatutos con el suficiente grado de certeza).

2.2 IRNR. – Las rentas obtenidas por un no residente como consecuencia de una carrera de motociclismo en la que no ha participado no se entienden obtenidas en España

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. [Resolución de 12 de julio de 2023](#)

Un piloto de carreras no residente fiscal en España participó en una carrera que tuvo lugar en este territorio, pero sufrió una caída que le impidió finalizar dicha carrera y participar en las siguientes. No obstante, fue retribuido por toda la competición. El TEAR de Cataluña concluye que el concepto de renta derivada de la actividad deportiva (según el artículo 17 del convenio de doble imposición aplicable) incluye todo tipo de contraprestaciones relacionadas con tal actividad en sentido amplio (publicidad, patrocinio, ruedas de prensa, etc.). Por ello, se consideran rentas de fuente española tanto la retribución por la participación en la carrera que no finalizó como las retribuciones que tengan una conexión estrecha con la anterior.

No obstante, la retribución por la carrera en la que no participó no se entiende obtenida en España, dado que esta retribución no deriva de ninguna actuación directa o conexas en territorio español (el nexo es la actuación y no el cobro). Así se desprende de los comentarios al Modelo de Convenio OCDE, que excluyen del ámbito del artículo 17 las rentas percibidas por cancelación de una actuación.

2.3 IVA. – No es deducible el IVA soportado por una entidad ‘holding’ cuando la facturación emitida es irrelevante en comparación con el volumen de gastos soportados

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 22 de marzo de 2023](#)

Una entidad *holding* había deducido las cuotas de IVA soportadas por la retribución de sus administradores. No obstante, no había trasladado los costes soportados a las filiales de las que era propietaria (la facturación emitida a estas era irrelevante en comparación con el volumen de gastos soportados).

El TEAC reitera el criterio sostenido en su [resolución de 18 de septiembre de 2019](#). En concreto, se remite a la jurisprudencia del TJUE en relación con el derecho a la deducción de las entidades *holding* y concluye que, como en este caso existe una desproporción entre las cuotas de IVA soportadas por la entidad y las cuotas que repercute, no se puede entender que realice una actividad económica. Es decir, aunque la retribución pagada a los administradores sea obligatoria, ello no conduce a entender necesariamente que los servicios prestados por estos a la entidad estén relacionados con los prestados por la entidad a sus filiales.

2.4 Procedimiento administrativo. – La puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada es equiparable al intento de notificación en papel

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia. [Resolución de 21 de julio de 2023](#)

En esta sentencia se analiza el efecto de los intentos de notificación cuando estos se hacen en la dirección electrónica habilitada. Según el tribunal:

- (a) La normativa sobre los intentos de notificación de la Ley 30/1992 (pensada para la notificación en papel) es trasladable a la puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada, siempre y cuando quede debida constancia de ello en el expediente.
- (b) En caso contrario, se produciría una diferencia de trato entre la notificación en papel y la electrónica y, además, quedaría en manos de los interesados la recepción de las notificaciones y, en último término, el cómputo de los plazos del procedimiento a efectos de su caducidad o posible prescripción.

3. Consultas

3.1 Impuesto sobre Sociedades. – No es necesario que en una aportación no dineraria de rama de actividad la sociedad beneficiaria tenga que ampliar capital, si la cedente es su socio único

Dirección General de Tributos. Consulta [V3312-23](#), de 28 de diciembre de 2023

Una entidad va a transmitir tres ramas de actividad a tres sociedades participadas íntegramente por la aportante.

La DGT confirma que cada una de las operaciones constituye, por separado, una aportación no dineraria de rama de actividad. Además, recuerda que, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para que estas operaciones se puedan acoger al régimen de neutralidad fiscal, las entidades beneficiarias deben (i) ampliar su capital, entregando las nuevas acciones a la entidad aportante, o bien (ii) entregar acciones propias. No obstante, matiza que en los supuestos en que la entidad transmitente sea el socio único de las entidades beneficiarias no será necesaria esa ampliación de capital (siempre que la operación sea válida mercantilmente), dado que en estos casos no se produce alteración en el patrimonio de la entidad aportante.

3.2 Impuesto sobre Sociedades. - El exceso de impuesto extranjero no es deducible si no se dispone de personal o de establecimientos fijos de negocio en los países destinatarios de los servicios

Dirección General de Tributos. Consulta [V3307-23](#), de 27 de diciembre de 2023

Una entidad ha concedido la licencia de uso no exclusivo de determinadas marcas y nombres de dominio de Internet a sociedades no residentes y ha suscrito contratos de prestación de servicios de gestión y consultoría con otras sociedades no residentes. Todos sus empleados residen en España y se trasladan a los países destinatarios de sus servicios puntualmente. Se consulta si el importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no se pueda deducir de la cuota íntegra (por exceder de la cuota que habría correspondido en España por las rentas netas, si se hubieran obtenido en este estado) se puede considerar gasto deducible.

La DGT concluye que, en el caso analizado, el impuesto extranjero no se satisface por la realización de actividades económicas en el extranjero, dado que la entidad residente en España no tiene personal ni lugares fijos de negocio en los países destinatarios de sus servicios (todos los servicios se prestan con personal establecido en España, que se desplaza solo temporalmente al extranjero para atender necesidades puntuales de los servicios). En consecuencia, aunque se trata de un requisito no exigido en la norma, la DGT entiende que el exceso de impuesto satisfecho en el extranjero no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

3.3 Impuesto sobre Sociedades. – Las bases imponibles negativas transmitidas en una fusión se podrán aprovechar por la absorbente en el mismo orden en que podría hacerlo la absorbida

Dirección General de Tributos. Consulta [V3198-23](#), de 12 de diciembre de 2023

Como consecuencia de la fusión de dos entidades, la absorbente (A) se subrogaría en una parte de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la absorbida (B). El resto de las bases imponibles negativas no se podría traspasar por aplicación de la limitación establecida en el régimen de neutralidad (artículo 84.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Se plantea si la aplicación de ese límite se debe realizar eliminando en primer lugar las bases imponibles negativas que tengan más antigüedad (algunas de ellas generadas cuando la entidad absorbida pertenecía a otro grupo fiscal o tributaba en régimen individual). La DGT recuerda que es su doctrina reiterada que la aplicación del régimen de neutralidad permite la subrogación de la entidad adquirente en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente imputables a los bienes y derechos transmitidos. Por tanto, si el régimen de neutralidad fiscal es aplicable, "las bases imponibles negativas generadas en sede de la sociedad absorbida (Sociedad B) podrán ser compensadas en sede de la sociedad absorbente (Sociedad A), con los requisitos y limitaciones establecidos en el artículo 84 de la LIS, a partir del momento en que sean objeto de compensación por parte de la entidad adquirente, con independencia del orden seguido en su aplicación, en sede de la sociedad absorbente".

3.4 IRPF. - La aportación gratuita de bienes privativos a la sociedad de gananciales está sujeta a tributación

Dirección General de Tributos. Consulta [V0003-24](#), de 30 de enero de 2024

Se consulta si la aportación a título gratuito de bienes privativos a la sociedad de gananciales implica la existencia de una alteración patrimonial en sede del cónyuge aportante, susceptible de tributar en el IRPF. La DGT acoge el criterio del TEAC en su reciente resolución de 24 de enero de 2024 ([newsletter de enero de 2024](#)) y concluye que este tipo de aportaciones da lugar a una alteración en la composición del patrimonio del aportante, generando una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF.

La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre los respectivos valores de transmisión y de adquisición. Si resulta una ganancia patrimonial, esta se integrará en la base imponible del ahorro; y si se obtiene una pérdida patrimonial, no se podrá computar, porque deriva de una transmisión lucrativa por actos *inter vivos*.

3.5 IRPF. – La norma tributaria no regula la posibilidad de repercutir a los trabajadores las retenciones reclamadas por la Agencia Tributaria

Dirección General de Tributos. Consulta [V3270-23](#), de 19 de diciembre de 2023

Se consulta la posibilidad de repercutir a los trabajadores las retenciones reclamadas al empleador por la Agencia Tributaria. La DGT reitera su criterio de que, en el ámbito estrictamente tributario, no existe norma legal o reglamentaria que permita deducir las retenciones no practicadas en su momento de los ingresos de los trabajadores ni reclamarles

dichas cantidades, sin perjuicio de otras posibles vías de resarcimiento del retenedor respecto al “retenido”.

3.6 IRPF. – La capitalización de créditos adquiridos al descuento no genera ganancia patrimonial si el precio pagado coincide con el valor de las acciones recibidas

Dirección General de Tributos. Consulta [V3127-23](#), de 4 de diciembre de 2023

Unas personas adquirieron diversos créditos al descuento frente a una sociedad anónima. En la posterior capitalización de los créditos, recibieron acciones de la sociedad cuyo valor de mercado era coincidente con el precio satisfecho para adquirir los créditos. Según la DGT, esta operación no genera una ganancia o pérdida patrimonial en el aportante, al coincidir el importe satisfecho para la adquisición de los créditos con el valor de las acciones recibidas en su capitalización.

3.7 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. – Los establecimientos permanentes pueden aplicar la reserva de capitalización

Dirección General de Tributos. Consulta [V3250-23](#), de 19 de diciembre de 2023

Una sociedad no residente que opera en España mediante un establecimiento permanente se plantea si puede aplicar en su autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes el régimen relativo a la reserva de capitalización. La DGT concluye favorablemente, si bien aclarando que, en la medida en que el establecimiento permanente disponga de una estructura de capital adecuada tanto a la organización como a las funciones que desempeña, el cómputo del incremento de fondos propios se realizará en sede del establecimiento permanente, con independencia de la evolución de los fondos propios de la casa central.

3.8 Impuesto sobre el Valor Añadido. – Las cuotas repercutidas por una empresa de ‘catering’ por el servicio de comedor para empleados no son deducibles

Dirección General de Tributos. Consulta [V3342-23](#), de 29 de diciembre de 2023

Una entidad ha contratado a un proveedor de servicios de *catering* para que preste a sus empleados, de forma directa y en nombre propio, el servicio de cantina comedor. La entidad financia una parte del precio de los menús a sus trabajadores. El proveedor le emite una factura por el importe financiado. La DGT afirma que el empleador está realizando la función de pago por tercero. Es decir, no es el destinatario de los servicios de comedor. Por tanto, no podrá deducir el IVA que soporte por el importe financiado de dichos servicios.

3.9 Plusvalía municipal/procedimiento de inspección. – La Administración no puede comprobar autoliquidaciones en las que se aplicó la normativa del impuesto declarada inconstitucional

Dirección General de Tributos. Consulta [V3111-23](#), de 29 de noviembre de 2023

El consultante presentó una autoliquidación de la plusvalía municipal con motivo de la adquisición por herencia de un inmueble en febrero de 2021. En dicha autoliquidación aplicó

una bonificación. Posteriormente, en septiembre de 2023, transmitió el inmueble, perdiendo el derecho a la referida bonificación. Se plantea si, tras la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 que declaró la inconstitucionalidad de la fórmula de determinación de la base imponible del tributo, está obligado a pagar el importe correspondiente a la referida bonificación.

La DGT contesta que, en el caso planteado, la Administración no puede ya comprobar, inspeccionar o practicar liquidaciones aunque se hayan incumplido los requisitos de la bonificación aplicada, en la medida en que (i) los preceptos que regulan la determinación de la base imponible vigentes en la fecha de devengo de la plusvalía municipal (febrero de 2021) han sido declarados inconstitucionales y nulos por la referida sentencia de 26 de octubre de 2021; y (ii) la nueva normativa sobre la plusvalía municipal (Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre) solo es aplicable a los hechos imposables devengados a partir del 10 de noviembre de 2021, sin que tenga efectos retroactivos.

4. Normativa

4.1 Se publica el Plan Anual de Control Tributario

En el BOE de 29 de febrero de 2024 se ha publicado la [resolución de 21 de febrero de 2024](#), de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2024. Destacan, entre otras, las siguientes directrices:

- (a) En el ámbito de la **información y asistencia tributaria** y, en concreto, en relación con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se crea un informador que abordará las cuestiones estructurales de este tributo.
- (b) En el **área censal** se depurará el censo de entidades no mercantiles y, en particular, de fundaciones, cooperativas y asociaciones, para verificar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de sus regímenes especiales.
- (c) En relación con la **comprobación de grupos multinacionales, grandes empresas y contribuyentes y grupos fiscales**, (i) se velará por la aplicación de las normas de asimetrías híbridas, transparencia fiscal internacional y deducibilidad de los gastos financieros, así como por evitar las situaciones de abuso de los convenios fiscales y el Convenio Multilateral, (ii) se impulsarán las inspecciones conjuntas, (iii) se revisará el cumplimiento de la obligación de retención en pagos a no residentes y si los perceptores son sus beneficiarios efectivos; y (iv) se realizarán actuaciones para comprobar el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, el Impuesto sobre Transacciones Financieras, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas y los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito.

Además, se dará prioridad a la revisión de las operaciones vinculadas y, en especial, a las reestructuraciones empresariales, la valoración de transmisiones o cesiones intragrupo de distintos activos, en especial los intangibles, la deducción de partidas que pueden erosionar la base imponible (cánones, servicios intragrupo) y las operaciones financieras. También se revisarán las situaciones de pérdidas reiteradas.

En los grupos fiscales se pondrá el acento en la aplicación de deducciones (particularmente las de innovación tecnológica en el ámbito informático y las generadas en el marco de agrupaciones de interés económico) y en el cumplimiento de los requisitos para la integración de entidades en el grupo fiscal.

- (d) En el ámbito del **análisis patrimonial y societario**, se revisarán (i) las situaciones de los no nacionales que vengan a España pero que no tributen como residentes por su renta mundial y las de los residentes que modifican su domicilio a otra comunidad autónoma, (ii) los contribuyentes de alta capacidad económica y (iii) la titularidad real de sociedades opacas titulares de activos inmobiliarios en España.
- (e) En el ámbito de la **ocultación de actividad y uso abusivo de sociedades**, se prestará especial atención a (i) los bienes cuya titularidad real esté oculta mediante la utilización de fundaciones, (ii) las divisiones artificiales de actividades económicas en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades o (iii) las operaciones societarias que sirvan de refugio a rentas opacas.
- (f) En relación con el **Impuesto sobre Sociedades**, se revisarán las bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, se analizará si las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades están ligadas al desarrollo de actividades reales; y se comprobará a las SOCIMI y sus socios. Y, en relación con el **IVA**, se revisará el adecuado cumplimiento de las obligaciones del SII, se controlarán las operaciones relacionadas con el comercio electrónico y se adoptarán medidas de control preventivo del ROI.

4.2 Se aprueba el valor de negociación del cuarto trimestre de 2023 para valores negociados

En el BOE de 28 de febrero de 2023 se publicó la [Orden HAC/172/2024, de 26 de febrero](#), por la que se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2023, a efectos de la declaración del Impuesto Sobre el Patrimonio de 2023 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas (modelo 198) del mismo ejercicio.

4.3 Se actualizan los pagos que pueden ser efectuados mediante transferencia en favor de la Administración tributaria

En el BOE de 16 de febrero de 2024 se publicó la [resolución de 13 de febrero de 2024](#), que actualiza y unifica los supuestos en los que los pagos en favor de la Administración tributaria estatal se deben realizar obligatoriamente mediante transferencia. El empleo de este medio de pago en cualquier otro supuesto requerirá la previa y explícita autorización del titular del Departamento de Recaudación.

4.4 Se introducen modificaciones en el régimen de retenciones e ingresos a cuenta en el IRPF

En el BOE de 7 de febrero de 2024 se publicó el [Real Decreto 142/2024, de 6 de febrero](#), por el que (i) se modifican los límites por debajo de los cuales no es necesario practicar retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo, con el fin de que el nuevo importe del salario mínimo interprofesional no quede sometido a retención; y (ii) se aprueban nuevas cuantías que minoran los rendimientos netos del trabajo cuando estén por debajo de determinados umbrales. Estas nuevas reglas se aplicarán a los rendimientos del trabajo

satisfechos a partir del 8 de febrero de 2024 (inclusive), lo que exigirá realizar la correspondiente regularización del tipo de retención, en su caso. A opción del pagador, no obstante, las nuevas reglas se podrán aplicar desde marzo de 2024.

4.5 Se regulan las nuevas marcas fiscales del tabaco

La Directiva 2014/40/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014 estableció que se deben identificar las unidades de envasado de los productos del tabaco de forma única y segura y registrar sus movimientos. En un primer momento, solo estaban sujetos al sistema de trazabilidad y a las nuevas medidas de seguridad los cigarrillos y la picadura de liar. No obstante, la propia directiva europea estableció que, a partir del 20 de mayo de 2024, serían obligatorios estos nuevos sistemas de trazabilidad y seguridad para todo tipo de productos del tabaco.

Para adaptar la normativa española a estas exigencias, se ha ampliado esta obligación de adhesión de marcas fiscales incluyendo las mismas medidas de seguridad para todo tipo de labores de tabaco, mediante la [Orden HAC/66/2024, de 25 de enero](#), publicada en el BOE de 2 de febrero de 2024.

5. Otros

La UE actualiza el listado de jurisdicciones no cooperativas

El Consejo de la Unión Europea ha acordado actualizar el listado de países y territorios no cooperadores en materia fiscal en su [reunión de 20 de febrero de 2024](#). En concreto, ha excluido de la lista de jurisdicciones no cooperadoras a efectos tributarios a las Bahamas, Belice, Seychelles y las Islas Turcas y Caicos.

GARRIGUES

Departamento Tributario

Síguenos en:

[in](#) [X](#) [▶](#) [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