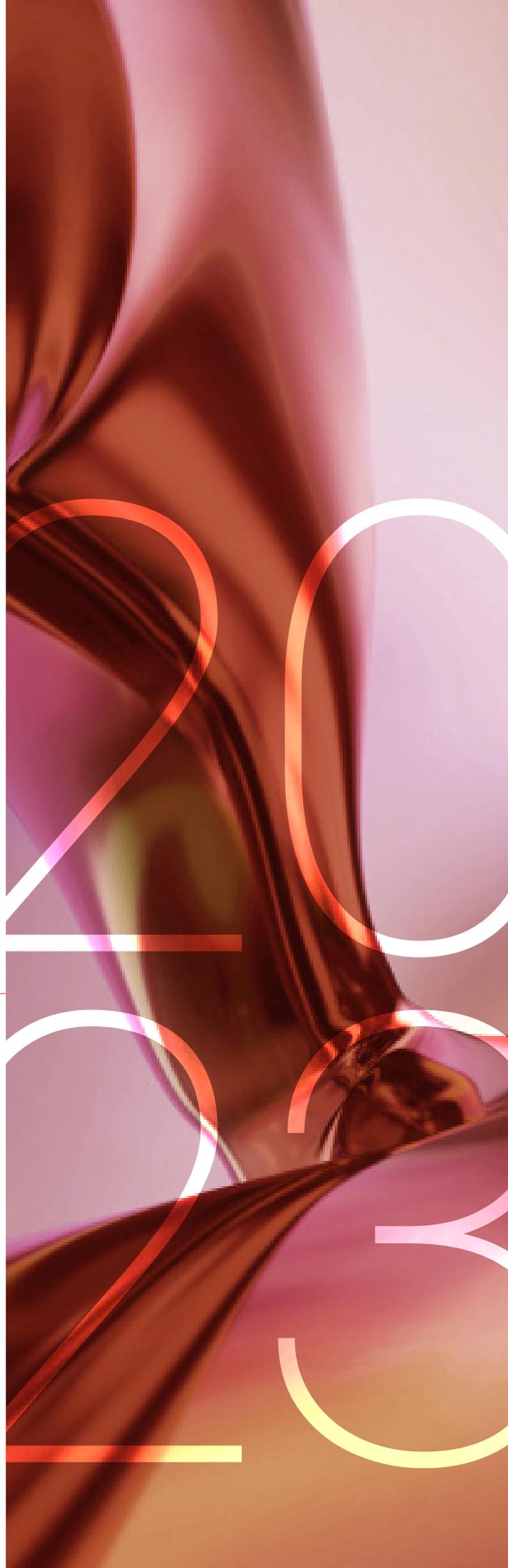


Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

SEPTIEMBRE 2023



Índice

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE) y tratamiento diferenciado de fondos de inversión residentes y no residentes a efectos del IS /4

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El TC ratifica la reforma del artículo 35.2 de la Ley del IRPF introducida por la Ley 26/2014 y establece que el legislador no tiene una obligación de prever, en todo caso, un sistema de actualización del valor de adquisición de inmuebles para combatir el efecto de la inflación /6

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

La paralización de actividad y cierre de establecimientos ordenada en el marco del estado de alarma no impide la realización del hecho imponible del IAE, sin perjuicio de que la cuota pueda ser por esto objeto de reducción /7

La carga de la prueba de la existencia de abuso corresponde a la Agencia tributaria /8

Puede considerarse que el precio de mercado de una operación es el pactado por una entidad y un tercero independiente cuando un servicio personalísimo prestado por una persona física a una entidad vinculada es el mismo que el prestado por esta al tercero independiente, careciendo la vinculada de medios /9

Imposibilidad de cuestionamiento de la deducibilidad de la retribución de los administradores con base en los conceptos de liberalidad y gasto contrario al ordenamiento jurídico cuando las retribuciones están contabilizadas y se corresponden con servicios efectivamente prestados /11

Las liquidaciones del IIVTNU que no hubieran sido recurridas antes del 26 de octubre de 2021, fecha de adopción del fallo de la STC 182/2021, deben considerarse “consolidadas”. /12

Solo se pueden imputar proporcionalmente los gastos de dirección y administración generales a un establecimiento permanente que sirvan a los fines de este para calcular la renta exenta del art. 22 del TRLIS. /13

Los intereses de demora tributarios sean los liquidados por la Administración como consecuencia de la comprobación de los rendimientos de actividades económicas, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, son deducibles a efectos del IRPF. /14

Índice

La sanción por dejar de consignar en la autoliquidación del IVA las cuotas devengadas en operaciones con inversión del sujeto pasivo puede ser anulada por el órgano jurisdiccional en virtud del principio de proporcionalidad en casos donde no hay cuota dejada de ingresar ni indicios de fraude /15

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TEAC /17

Reducción por transmisión de participaciones “inter vivos” de empresa familiar (artículo 20.6 de la Ley del ISD) /17

El tipo impositivo reducido del 15%, aplicable a las entidades de nueva creación, se aplicará en el primer periodo impositivo en el que la base imponible sea positiva y en el periodo impositivo siguiente, aunque no fuese positiva /18

DGT /18

Deterioros dotados por las SOCIMIS: el ingreso por la reversión del deterioro no se computa a efectos de la obligación de distribución de resultados si el deterioro no redujo el importe de beneficio contable a distribuir en el ejercicio de su dotación /18

Cambio de criterio: la ganancia patrimonial derivada de la percepción de intereses indemnizatorios debe integrarse en la base imponible general y no en la del ahorro /19

Las pérdidas por el cumplimiento de avales de una sociedad participada al entrar en concurso son deducibles en el IS del avalista /20

Libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE) y tratamiento diferenciado de fondos de inversión residentes y no residentes a efectos del IS

José Azqueta y Adolfo Martín Jiménez | Socio y Of Counsel

› Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20 (ECLI:EU:C:2023:339)

La sentencia, de nuevo, se ocupa del tratamiento dispar de los fondos de inversión no residentes con respecto a los residentes. En el caso planteado, en particular, se pregunta si el Bundesfinanzhof alemán vulnera la libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE). La legislación alemana del IS que somete a gravamen, a los tipos generales del IS, las rentas inmobiliarias obtenidas por un fondo de inversión inmobiliario cerrado luxemburgués cuando un fondo de la misma naturaleza residente en Alemania habría estado exento de tributación. El fondo luxemburgués no estaba sujeto a tributación en Luxemburgo como tampoco sus partícipes no residentes en este país, ni en el momento de obtención de las rentas ni cuando se realizaban distribuciones del fondo a los partícipes. La no sujeción al IS de los fondos alemanes (de tipo abierto) seguía el principio de transparencia del fondo, puesto que los partícipes estarían sujetos a gravamen por las rentas derivadas a través del fondo y, en el caso de inversores no residentes, a través de retenciones practicadas por el fondo alemán. Es decir, se produce una diferencia en la tributación en Alemania del fondo en atención a si es residente o no residente, aunque el legislador alemán ha tenido en cuenta la situación del inversor no residente que invierte en un fondo alemán inmobiliario.

El TJUE constató que existía en Alemania una diferencia de trato de los fondos inmobiliarios residentes y no residentes y que tal diferencia de trato afectaba a situaciones comparables, a la vista del objetivo de las normas sobre tributación de los fondos de inversión reconocido por el legislador alemán (no gravar al fondo y sí a la renta atribuible al inversor). En primer lugar, el TJUE constató que los fondos no residentes en Alemania debían tributar por las rentas de fuente alemana en todo caso, con independencia de lo que ocurra con el inversor en el mismo. En segundo lugar, a los fondos residentes se les aplica siempre la transparencia porque se pretende gravar la renta atribuible al partícipe, aunque fuera no residente en Alemania. Es perfectamente posible, sin embargo, que un fondo no residente en Alemania que invierta en Alemania tenga inversores alemanes y, sin embargo, con respecto a ellos no se garantiza el principio de transparencia que se aplica a los fondos alemanes. Al mismo tiempo, el TJUE observó que el principio de transparencia podía garantizarse también en relación con los fondos no residentes, sin que fuera este el caso en ninguna situación (también en el fondo no residente podría aplicarse el principio de desplazamiento de la carga tributaria al inversor, aunque no pueda Alemania gravar al mismo). Este tratamiento dispar de situaciones comparables podía suponer, para el TJUE, una restricción a la libre circulación de capitales del artículo 63 TFUE.

En sede de justificaciones de la norma, el TJUE examinó si el tratamiento dispar de los fondos residentes y no residentes podía estar justificado por la coherencia del régimen fiscal nacional. Para ello, el TJUE recordó que debe existir una relación directa entre una ventaja fiscal y la compensación de esa ventaja con un gravamen determinado, debiendo apreciarse la coherencia a la luz del objetivo de la norma en cuestión. A priori, el TJUE consideró que la tributación de los fondos alemanes y sus inversores, que respondía al principio de transparencia, podía estar justificada a luz de la exigencia consistente en la coherencia del sistema tributario, si bien observó que correspondía al órgano jurisdiccional nacional determinar si la coherencia se mantenía en todo caso, de manera que la exención para el fondo alemán siempre se correspondía con el gravamen de la renta del inversor (residente o no residente).

El TJUE, sin embargo, estimó que se incumplía el principio de proporcionalidad en todo caso con respecto a los fondos no residentes. Si un inversor alemán adquiría participaciones en un fondo inmobiliario no residente, el gravamen del fondo en Alemania podía determinar la existencia de una doble imposición

económica no eliminada. Lo mismo ocurre con los inversores no residentes con respecto al fondo no residente: no se permite a este último acreditar que tales inversores están sujetos a tributación por las rentas obtenidas a través del fondo de manera equivalente a los inversores alemanes que invierten en un fondo de inversión alemán. Si la exención para el fondo no residente se condicionara a la acreditación por este de la tributación de sus inversores, tal medida sería menos restrictiva, y no se vulneraría el principio de proporcionalidad. Por tales razones, la coherencia del sistema fiscal no podía justificar las diferencias entre el fondo de inversión inmobiliario residente y el no residente. El TJUE concluyó, además, que no se aplicaba en este caso el reparto equilibrado del poder tributario como exigencia imperativa, ya que el legislador alemán decidió no gravar a los fondos alemanes y sí a los no residentes, por lo que en nada se pone en peligro la posibilidad de gravar rentas obtenidas y actividades realizadas en su territorio.

La sentencia reseñada está en línea, a grandes rasgos, con la jurisprudencia del TJUE sobre fondos de inversión o pensiones residentes y no residentes, y cómo trasladar a los fondos no residentes, en atención a la tributación del fondo y sus socios, el mismo trato fiscal dispensado a los residentes. Como es sabido, tanto en España como en otros países hay numerosos recursos planteados todavía en esta materia con soluciones no siempre en plena sintonía con la jurisprudencia del TJUE (vid. por ejemplo, sobre las muchas cuestiones pendientes, el Auto de TS de 21 de junio de 2023, rec. 8753/2022, que admite el recurso de casación planteado para sentar jurisprudencia sobre el tratamiento de ciertos fondos de EE.UU., o las controvertidas SSTS relativas a ‘hedge funds’, por ejemplo, entre otras, la STS 454/2023, de 25 de abril).

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El TC ratifica la reforma del artículo 35.2 de la Ley del IRPF introducida por la Ley 26/2014 y establece que el legislador no tiene una obligación de prever, en todo caso, un sistema de actualización del valor de adquisición de inmuebles para combatir el efecto de la inflación

Arturo Parellada y Marc Barroso Cantero | Abogados

› Sentencia del Tribunal Constitucional del 6 de junio de 2023
(ECLI:ES:TC:2023:67)

En esta sentencia, el TC cuestiona la constitucionalidad del apartado 21 del artículo primero de la Ley 26/2014, que modifica el artículo 35.2 de la Ley del IRPF y, como consecuencia de dicha modificación, suprime los coeficientes de corrección monetaria para la actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles en el cálculo de las ganancias o pérdidas patrimoniales.

En el caso que originó este proceso, la Agencia tributaria había exigido al obligado tributario el IRPF sobre la ganancia inmobiliaria generada por la venta de un inmueble adquirido en 1995 y vendido en 2016, sin actualizar el valor de adquisición de acuerdo con la evolución del IPC entre ambos años, al haber sido derogado el mecanismo de actualización del valor de adquisición previsto en el artículo 35.2 de la Ley del IRPF. El obligado tributario argumentó que la falta de actualización del valor de adquisición, de acuerdo con el IPC, resultó en un gravamen excesivo y ficticio, que vulnera el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la CE.

En este contexto, el TSJ de Andalucía consideró oportuno plantear la cuestión de inconstitucionalidad sobre si el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE exige que la ley tenga en cuenta la inflación para determinar el importe de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles, de modo que no se graven plusvalías puramente nominales.

Por su parte, el Abogado del Estado sostuvo que la configuración del IRPF como un impuesto nominalista, sin incluir correcciones monetarias, es una opción constitucionalmente válida y que las transmisiones patrimoniales ponen de manifiesto una riqueza potencial o real, por lo que el principio de capacidad económica no se ve comprometido y, por ende, no se gravan rentas ficticias o inexistentes.

El TC, remitiéndose a su sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, relativa al principio de capacidad económica y a los ajustes por inflación, señala que el ordenamiento tributario se rige, con carácter general, en el principio nominalista, donde la corrección monetaria es la excepción y no la regla, por lo que solo en situaciones extremas de inflación especialmente aguda, donde la erosión inflacionaria hace que la capacidad económica gravada sea inexistente o ficticia, la ley debe evitar que se vea afectado el principio de capacidad económica y remarca que, en el caso enjuiciado, no se acredita esa situación excepcional de inflación extrema.

En consecuencia, el TC desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada y declara constitucional el artículo 35 de la Ley del IRPF, en su redacción dada por la Ley 26/2014, al rechazar que, como regla general, la inflación deba tomarse en consideración en el cálculo de la ganancia patrimonial derivada de la venta de inmuebles a efectos del IRPF y que, incluso en los supuestos extremos de inflación aguda, el legislador goza de amplia libertad para decidir la técnica concreta para ajustar la inflación.

Por último, cabe destacar el voto particular de dos magistrados, que cuestiona la sentencia debido a la falta de consideración hacia el gravamen de rentas ficticias o inexistentes, al entender que la determinación de la base imponible no puede estar al margen de la capacidad económica gravada por el IRPF. Se critica la justificación de la decisión basada en la corrección de desigualdades entre fuentes de renta y facultad del legislador para ajustar la inflación a través de los tipos de gravamen.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

La paralización de actividad y cierre de establecimientos ordenada en el marco del estado de alarma no impide la realización del hecho imponible del IAE, sin perjuicio de que la cuota pueda ser por esto objeto de reducción

José Ramón Vizcaíno y Paulino González-Fierro | Socio y abogado

› Sentencia 2291/2023 del Tribunal Supremo del 30 de mayo de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:2291)

La sociedad interpuso recurso de reposición ante el Ayuntamiento de Valencia en el que impugnaba las liquidaciones tributarias del IAE giradas respecto del ejercicio 2020. La sociedad alegó que, con motivo de la declaración del estado de alarma, no pudo desarrollar su actividad empresarial de hostelería y hospedaje durante el periodo de duración de dicha declaración, no teniendo lugar, por tanto, el hecho imponible del IAE.

Ante la desestimación del recurso por parte del Ayuntamiento de Valencia, se interpuso reclamación económico-administrativa en los mismos términos, la cual fue también desestimada.

La sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso Administrativo n.º 3 de Valencia, el cual estimó dicho recurso al considerar que sí que se trataba de un supuesto de ausencia de hecho imponible del IAE.

El Ayuntamiento de Valencia presentó recurso de casación ante el TS, el cual fue finalmente estimado.

En esta sentencia, el TS destaca que nos encontramos ante un supuesto de interpretación del artículo 78 TRLHL, en el que se define el hecho imponible del IAE como *“el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”*.

En este sentido, el TS aclara que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Esto significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que en definitiva viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

Asimismo, el Alto Tribunal aclara que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad e, incluso, con independencia de que exista ánimo de lucro y que grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes tarifas.

Con base en lo expuesto, el TS resuelve que la paralización de actividad y el cierre de establecimientos ordenada por el Real Decreto que declara el estado de alarma no determina, dadas sus fechas y el previo acaecimiento del devengo, la inexistencia, o no producción, del hecho imponible durante el periodo de inactividad.

El Tribunal concluye que la sociedad sí que desarrolló su actividad a lo largo del ejercicio 2020, independientemente de que durante los días en los que estuvo en vigor el estado de alarma no pudiera ejercer la misma y de que durante ese periodo no obtuviera ingresos por dicha actividad.

Resuelta esta cuestión, el TS entra a valorar la posible adecuación del IAE con motivo de la declaración del estado de alarma y consecuente paralización de la actividad.

Para ello, este Alto Tribunal hace referencia a la regla 14.4 de la instrucción del IAE que regula la reducción proporcional de la cuota de este impuesto en caso de paralización de industrias. A pesar de que la citada regla verse sobre

“paralización de industrias”, el TS resuelve que, debido a la excepcionalidad e imprevisibilidad de lo ocurrido, no existe impedimento para considerar que la Regla 14.4 resulta aplicable a todo tipo de actividades afectadas por la paralización impuesta por el Real Decreto que declara el estado de alarma.

Sin embargo, el TS señala que para poder reconocer el derecho a la reducción proporcional de la cuota por el periodo afectado resulta completamente necesario que esta demuestre que la inactividad fue total ya que no procede el reconocimiento del derecho respecto de aquellos periodos en los que la actividad pudo realizarse de forma parcial, como serían los supuestos de reducción de aforos.

La carga de la prueba de la existencia de abuso corresponde a la Agencia tributaria

José Suárez y Pepe Morató | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:2652)

La cuestión que presentaba interés casacional en el supuesto analizado era “[i]nterpretar la cláusula antiabuso del artículo 14.1.h) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la carga de la prueba del abuso”.

La sentencia de la AN objeto del recurso de casación sostenía que, si bien la prueba de la existencia de interés económico recogida en el art.14.1.h) establece una carga probatoria sobre el sujeto pasivo que desea aplicar la exención contenida en dicha letra, la Administración tributaria no puede establecer de facto una presunción de finalidad exclusivamente fiscal por el mero hecho de que la matriz del grupo sea una entidad residente en un Estado tercero no miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo - en el caso concreto, un fondo de pensiones canadiense - siendo que, dicha presunción general de fraude, ante el desarrollo de una actividad probatoria mínima por parte de la Administración, vulnera la jurisprudencia consagrada por parte del TJUE, entre otras, en su Sentencia de 20 de diciembre de 2017, relativa a una cláusula antiabuso similar contenida en el Derecho alemán.

Así, para el caso concreto, considera la AN que la Administración tributaria vulnera dicha jurisprudencia, al invertir la carga de la prueba frente a las alegaciones del contribuyente, que invocaba la existencia de motivos económicos - considerando que realizaba una gestión y dirección coordinada y agrupada de sus participaciones en sociedades operativas localizadas en Europa, eligiendo Luxemburgo por su situación geográfica privilegiada en el centro de Europa -, pues debe ser la Administración tributaria la que debe justificar los presupuestos de aplicación de la cláusula antiabuso, siéndole exigible a esta última un mayor esfuerzo probatorio, a través de los distintos medios y fuentes de información previstos, en el caso concreto, en el Convenio con Luxemburgo y Canadá, realizando los oportunos requerimientos para obtener la información precisa que justifique la inexistencia de un interés económico válido.

La Abogacía del Estado en cambio considera que la sentencia de instancia hace una lectura errónea de las sentencias del TJUE, siendo su conclusión contraria a los principios de normalidad y facilidad probatoria, siendo este el motivo por el que instó la revocación de la sentencia de instancia ante el TS. Así, entiende el Abogado del Estado que no puede compartirse que la norma nacional implique una inversión de la carga de la prueba semejante a la del Derecho alemán pues sólo permite denegar la exención en supuestos en que la perceptora de los dividendos no realiza actividad económica, no tiene una adecuada organización de medios y, además, no se aprecian indicios de su constitución por motivos económicos válidos, cuestión respecto de la que, conforme a los principios de normalidad y facilidad probatoria, no se le puede exigir a la Administración tributaria una prueba absoluta de su inexistencia.

En este contexto, el TS comienza señalando que la resolución de caso concreto, en todo caso, pasaría por dilucidar una cuestión de naturaleza probatoria y de a quién corresponde la prueba de acreditar la constitución de la entidad matriz por motivos económicos válidos, así como sobre quién deben recaer las consecuencias de no resultar acreditado dicho hecho, de suerte que si, en vez de haber

negado la Inspección que la entidad no ha probado dicho presupuesto, hubiera acreditado la falta de este requisito, no podría haberse aplicado la exención discutida. Así, en aquellos supuestos en los que aparece como protagonista un residente de un tercer Estado receptor final de los beneficios, la perspectiva de análisis no se distorsiona, sino que ha de integrarse en el enjuiciamiento desde la única perspectiva que es posible, atendiendo al ámbito de aplicación de las Directivas comunitarias, esto es, desde el establecimiento de un régimen fiscal común aplicable a las sociedades de los Estados miembros.

Pues bien, hecha dicha consideración, el TS procede a realizar un análisis de la jurisprudencia comunitaria existente al respecto de la carga de la prueba, en supuestos de aplicación de una cláusula antiabuso amparada en derecho nacional o convencional, en el contexto de la invocación de una exención establecida con base en la normativa comunitaria, centrandó su análisis en la ya mencionada Sentencia de 20 de diciembre de 2017, así como en las Sentencias del TJUE de 7 de septiembre de 2017 y 26 de febrero de 2019.

De ellas, el TS extrae que el establecimiento de una medida fiscal de alcance general que prive automáticamente de la ventaja tributaria a determinadas categorías de contribuyentes, sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar al menos un principio de prueba o indicio del fraude o abuso, excedería de lo necesario para evitar el fraude o el abuso. Por ello, el supeditar la concesión del disfrute de la exención contenida en el citado artículo 14.1.h) a tal exigencia, sin que la Administración tributaria esté obligada a aportar un principio de prueba de la falta de motivos económicos o de indicios de fraude o abuso, establece una presunción general de fraude o abuso y, por lo tanto, menoscaba el objetivo perseguido por la Directiva sobre matrices y filiales.

Todo ello lleva al TS a confirmar la sentencia de instancia, declarando no haber lugar al recurso de casación promovido por la Administración General del Estado, y estableciendo la siguiente doctrina: *“a la vista de la jurisprudencia sentada por el TJUE representada por las tres sentencias que se han comentado, debe llevarnos a abandonar la doctrina jurisprudencial que se recoge en la sentencia de este Tribunal de 4 de abril de 2012, rec. cas.3312/2008, y posteriores, y la recogida en la sentencia de 3 de marzo de 2020, rec. cas. 5448/2018, y posteriores, al deber de ajustar e interpretar la cláusula antiabuso recogida en el citado art. 14.1.h) -modificado- conforme a las consideraciones que han quedado reflejadas en el cuerpo de esta sentencia, y, en consecuencia, procede fijar como doctrina que la carga de la prueba del abuso corresponde a la Administración Tributaria.”*

Lo relevante, pues, es que el TS, viene a declarar que, si bien resulta una materia que discernir caso a caso con base en los medios de prueba existentes, no cabe la negación al acceso a la exención contenida en el artículo 14.1.h) con base en la cláusula antiabuso contenida en el propio artículo, cuando la misma se produce como consecuencia de una presunción general de fraude sin aportar un principio de prueba suficiente de la falta de motivos económicos válidos por parte de la Administración tributaria, fijando así el TS que la carga de la prueba del abuso corresponde a la Administración tributaria y abandonando y superando el criterio que venía manteniendo en jurisprudencia anterior.

Puede considerarse que el precio de mercado de una operación es el pactado por una entidad y un tercero independiente cuando un servicio personalísimo prestado por una persona física a una entidad vinculada es el mismo que el prestado por esta al tercero independiente, careciendo la vinculada de medios

Antonio Ruiz y Ángel Gil | Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:2732)

Las cuestiones que presentan interés casacional y sobre las que el TS sienta doctrina en esta sentencia son las siguientes:

- *“Precisar, en los casos en que el servicio que presta una persona física a la sociedad vinculada y el que presta la sociedad vinculada a terceros independientes es sustancialmente el mismo, tratándose de la prestación de un servicio intuitu personae, y careciendo la sociedad de medios para realizar la operación si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-, si es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006, considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate”; y*
- *“Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, precisar si es acorde con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, considerar que la contraprestación pactada por esta segunda operación es una “operación no vinculada comparable”, no siendo necesario incorporar una corrección valorativa por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, y ello sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad”.*

La sentencia de la AN (que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad vinculada) objeto del recurso de casación sostiene lo siguiente:

- i) En relación con la regularización de la operación vinculada del ejercicio 2006:
 - Que no ha existido un análisis de comparabilidad real ni tampoco se ha seguido ninguno de los métodos de valoración del artículo 16.4.1º del TRLIS, pues han de buscarse transacciones entre partes independientes donde se intercambien los mismos bienes o servicios en condiciones comparables.
 - Que el análisis de la Inspección no va más allá de la afirmación de que la sociedad carece de medios humanos y materiales para realizar función alguna. Y que, si lo anterior fuera cierto, la vía de los precios de transferencia no era la adecuada para regularizar.
 - Que, si se acepta que la sociedad incurre en gastos, no es lógico afirmar que la sociedad no realiza funciones, no asume riesgos o no posee activos que deban ser retribuidos mediante un margen adecuado.
 - En síntesis, que la forma de valoración de la operación vinculada, en cuanto a los servicios que el socio y administrador único prestó a la sociedad en el ámbito de la relación con la cadena de radio y determinadas publicaciones escritas, realizada por la Administración, no ha seguido los criterios legales y, por lo tanto, dicha valoración ha de ser anulada.
- ii) En relación con el ejercicio 2007:
 - Que la Administración tributaria determina el valor de mercado de la operación vinculada socio/ sociedad comparándolo con el precio que un tercero independiente paga a la sociedad -vinculada al socio, persona física- señalando que ese precio es el libre comparable.
 - Que, resultando que estas entidades se encuentran vinculadas (parece una errata del pronunciamiento, como bien llama la atención el TS en la sentencia objeto de debate), lo que el precepto exige es que la comparación se haga con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables.
 - En conclusión, la AN sienta que la Administración no ha aplicado correctamente los criterios legales de valoración. El motivo: la contraprestación entre la entidad vinculada y el tercero (la AN entiende, incomprensiblemente, que son vinculadas) no es una operación no vinculada comparable.

El Alto Tribunal sienta, sin embargo, que la contraprestación por el servicio prestado entre la entidad vinculada y el tercero puede ser un valor válido de comparación con lo que debe ser el valor de mercado para ajustar el valor de los

propios servicios prestados entre las partes vinculadas. El motivo: estamos ante el mismo y único servicio que podría, igualmente, haberse concertado directamente (por el tercero) con la persona física.

En conclusión, el TS establece la siguiente doctrina:

“1) En las circunstancias del asunto examinado y de otros posibles que sean semejantes, el servicio que presta una persona física a una sociedad vinculada y el que presta tal sociedad vinculada -aquí, la recurrente- a terceros independientes, es sustancialmente el mismo cuando se trata de la prestación de un servicio intuitu personae, y la sociedad vinculada carece de medios para realizar la operación o prestar el servicio pactado si no es a través de la necesaria e imprescindible participación de la persona física -no aportando valor añadido (o siendo este residual) a la labor de la persona física-. Dada esa coincidencia de los servicios, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2006 que la contraprestación pactada por esta segunda operación es el precio de mercado del bien o servicio de que se trate.

2) Asimismo, en las mismas circunstancias descritas, es acorde considerar con la metodología de operaciones vinculadas del ejercicio 2007, que la contraprestación pactada por esta segunda operación -la que liga a la sociedad vinculada, en este caso la recurrente en casación, con el tercero independiente- es una operación no vinculada comparable, no siendo necesario incorporar al efecto una corrección valorativa de ese precio pactado que sirve de canon comparable, por el mero reconocimiento de la existencia de la sociedad, sin perjuicio de las correcciones que en aplicación del método del precio libre comparable proceda realizar, por los gastos fiscalmente deducibles que se centralizan en la sociedad.”

Por tanto, la sentencia de instancia, al considerar que la Administración ha incumplido la normativa -*ratione temporis* aplicable- de operaciones vinculadas, no es acertada y debe ser casada, con declaración de haber lugar al recurso de casación promovido contra ella por la Administración General del Estado.

Imposibilidad de cuestionamiento de la deducibilidad de la retribución de los administradores con base en los conceptos de liberalidad y gasto contrario al ordenamiento jurídico cuando las retribuciones están contabilizadas y se corresponden con servicios efectivamente prestados

Alejandra Flores y Alejandro Irache | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de junio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3071)

En esta sentencia, el TS establece que no puede denegarse la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores con base en la consideración de liberalidad ni de gasto contrario al ordenamiento jurídico cuando dichas retribuciones hayan estado correctamente contabilizadas y no sean objeto de discusión los servicios efectivamente prestados.

En el supuesto planteado en la sentencia, la Inspección deniega la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores de la sociedad durante los ejercicios 2008 a 2010 por falta de cumplimiento de los requisitos mercantiles. En concreto, por falta de la aprobación de la retribución por la Junta General. Además, en aplicación de la teoría del vínculo —esto es, que la condición de administrador absorbe cualquier otra relación de signo laboral— denegó también las retribuciones satisfechas a estos como altos directivos.

A pesar de que las retribuciones estaban acreditadas, contabilizadas y contaban con previsión estatutaria, como se ha señalado, no se habían aprobado por la Junta General (a pesar de ser una sociedad con un accionista único), por lo que

la Administración tributaria consideró dichas retribuciones, incluidas las percibidas como alta dirección, como no deducibles para la sociedad.

En contra de la postura de la Inspección, confirmada por el TEAC y la AN, el TS rechaza que la retribución satisfecha a los administradores pueda ser considerada como una liberalidad, entendiéndose que los pagos efectuados a los administradores de la empresa en relación con la prestación de unos servicios reales y efectivos no pueden ser en absoluto considerados como una liberalidad, una donación o un regalo.

Añade el TS, en lo que respecta al criterio de relación directa entre el incumplimiento de la legislación mercantil —fundada aquí en la falta de previsión específica de la retribución por la Junta General— a la calificación como liberalidades de las percepciones, que debe entenderse como *“ilógico, porque el eventual incumplimiento de la norma mercantil -para el caso de que lo sea y, además, podamos nosotros calificarlo así- no transforma una prestación onerosa en otra gratuita”*.

Además, dispone la sentencia en relación con la falta de cumplimiento de la formalidad mercantil, que en este caso concreto no existe un interés accionarial no tutelado o carente de protección, que es el objetivo del TRLSC, de modo que pierde su finalidad propia exigir un acuerdo colegiado de la junta (que sería una decisión del socio único) en casos en los que precisamente ese socio único fija, aprueba, conoce y consiente la retribución de los trabajadores o administradores previamente y a posteriori, al aprobar las cuentas.

Con base en el razonamiento anterior, la Sentencia fija la siguiente doctrina:

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

Por último, la sentencia también rechaza los efectos fiscales que se producen en aplicación de la teoría del vínculo con base en la doctrina del TJUE.

Las liquidaciones del IIVTNU que no hubieran sido recurridas antes del 26 de octubre de 2021, fecha de adopción del fallo de la STC 182/2021, deben considerarse “consolidadas”.

Clara Jiménez y Diego Marín-Barnuevo | Socia y Of Counsel

› Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3100)

La STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, declaró la inconstitucionalidad de los preceptos que regulan la base imponible del IIVTNU, pero estableció una severa limitación a la revisión de actos de liquidación de dicho impuesto, en tanto dispuso que *“no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán*

también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha”.

Esa limitación al derecho de impugnación ha sido especialmente controvertida porque podría constituir una restricción al principio de tutela judicial efectiva y, también, porque el artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional dispone que “Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»”.

En el supuesto de hecho enjuiciado, un contribuyente había presentado los días 8 y 10 de noviembre de 2022 un recurso contra las liquidaciones del IIVTNU dictadas por el ayuntamiento con ocasión de una transmisión mortis causa. El ayuntamiento desestimó el recurso porque el recurso había sido presentado después de haberse dictado la STC 182/2021 y, por lo tanto, consideró que se trataba de situaciones consolidadas que no pueden ser recurridas con fundamento en la mencionada sentencia.

El Juzgado de lo Contencioso estimó el recurso por considerar que la liquidación no tenía carácter firme y, por lo tanto, en aplicación de los artículos 164 de la Constitución Española y 38.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, los efectos de la STC 182/2021 tienen lugar tras su publicación en el BOE.

El ayuntamiento presentó recurso de casación contra dicha sentencia y el TS concluyó que las liquidaciones de la plusvalía municipal no pueden ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad dictada por el TC al calificar como situaciones consolidadas, al igual que tampoco podrá solicitarse la rectificación de las autoliquidaciones cuando los recursos o solicitudes de rectificación se hayan efectuado después de la adopción del fallo por el TC.

Finalmente, el TS admite que será posible impugnar liquidaciones de plusvalía municipal en base a otros fundamentos distintos a los declarados inconstitucionales en la STC, como la minusvalía u otros motivos.

Solo se pueden imputar proporcionalmente los gastos de dirección y administración generales a un establecimiento permanente que sirvan a los fines de este para calcular la renta exenta del art. 22 del TRLIS.

Yi Zhou y Jesús Gutiérrez | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3310)

Esta sentencia resuelve un recurso de casación que tiene como objetivo determinar si es apropiada la aplicación de un criterio de proporcionalidad para imputar gastos de dirección y administración generales a un establecimiento permanente situado en el extranjero, que está exento según el artículo 22 del TRLIS (el cual contiene la misma redacción que el precepto correlativo en la vigente LIS).

La controversia se centra, en el caso concreto, en el criterio de imputación de gastos de dirección y generales de administración aplicado por la Inspección al EP que tiene el contribuyente en Argelia a efectos de calcular la renta exenta con base en el artículo 22 del TRLIS.

Para el cálculo de la renta exenta del EP de Argelia del ejercicio 2011, el contribuyente no había imputado ningún gasto de dirección y generales de administración a este. En opinión de la Inspección, los gastos corporativos en concepto de dirección y generales de administración revierten en utilidad y beneficio a todas las entidades del grupo y sus establecimientos permanentes, por lo que resulta necesario, imputarse parcialmente al EP de Argelia. Para dicha imputación, la Inspección sigue un criterio de proporcionalidad, mediante aplicación del porcentaje resultante de relacionar la inversión neta en Argelia con el total de los

inmovilizados materiales netas que figuran en la contabilidad consolidada del grupo mercantil. Por lo tanto, la Inspección imputó parte del gasto al EP determinado según el método anterior, reduciendo de esta manera la cantidad de renta exenta en virtud del artículo 22 del TRLIS.

En este sentido, el TS en concordancia con lo defendido por el contribuyente y lo ya establecido en su Sentencia de 11 de noviembre de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:4658), señala que no todos los gastos de dirección y generales de administración de la sociedad matriz pueden ser imputados proporcionalmente al EP, sino que sólo pueden serlo aquellos que razonablemente han sido destinados para alcanzar los fines propios del EP –labor de selección previa que no hizo correctamente la Administración –. Por ende, el conflicto no deriva de la aplicación de un criterio de proporcionalidad para calcular los mencionados gastos, sino que debe existir un paso previo anterior en el que se seleccionen aquellos gastos que *“por ser verdaderamente generales y estar relacionados con los fines del EP, pueden serle imputados”*.

Así, aunque el artículo 22 del TRLIS no prevea ningún criterio de reparto de los gastos de dirección y generales de administración entre la sociedad matriz y el EP, el TS argumenta que en virtud de la Ley del IRNR y el artículo 7.3 del Convenio entre el España y Argelia, sí se puede concluir que no se permite la imputación al EP de todos los gastos de dirección y generales de administración, sino solo de aquellos realizados para los fines del propio EP.

En definitiva, el TS establece doctrina negando la procedencia de imputar a un EP gastos de dirección y administración generales atendiendo exclusivamente a criterios de proporcionalidad para calcular el importe de la renta exenta ex artículo 22 del TRLIS, siendo fundamental analizar si los mencionados gastos están realmente relacionados con los fines del establecimiento permanente. En la misma línea se pronuncia el TS con respecto al mismo contribuyente, pero distinto período impositivo, en la Sentencia de 18 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3358).

Los intereses de demora tributarios sean los liquidados por la Administración como consecuencia de la comprobación de los rendimientos de actividades económicas, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, son deducibles a efectos del IRPF.

Felipe Alonso y Marta Rodríguez | Of Counsel y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3511)

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en *“determinar si, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen o no la consideración de gasto fiscalmente deducible, atendida su naturaleza jurídica y con qué alcance y límites”*.

Señala el Tribunal Supremo, en primer lugar, que los intereses de demora tributarios se califican como gastos financieros, dado que no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, en línea con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, STC 76/1990. Asimismo, la normativa contable, la cual vincula a la normativa fiscal salvo que ésta establezca expresamente algo distinto, califica dichos intereses como gasto financiero. Se trata, por tanto, de una compensación específica por el coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. Y, siendo así, su calificación no es otra que la de gasto financiero, por lo que de cumplirse los requisitos legales exigidos -justificación,

registro contable y correlación con los ingresos- no puede cuestionarse su deducibilidad.

Afirma también que, para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas, el artículo 28.1 de la Ley del IRPF -al igual que el artículo 28.1.a) de la Norma Foral 13/2013- (aplicable en el caso de autos) se remite a las normas del IS, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo 28, en el artículo 30 para la estimación directa, y en el artículo 31 para la estimación objetiva. Existe, pues, una remisión expresa y explícita de la Ley del IRPF a la Ley del IS, conforme se dispone en el art. 28.1 Ley del IRPF.

Ello comporta que proceda analizar si se pueden encuadrar los gastos financieros entre aquellos que tienen la condición de no deducibles en aplicación del artículo 15 de la Ley del IS ya que, de lo contrario, por aplicación del artículo 10.3 de la Ley del IS, rige en el ámbito fiscal lo establecido por la norma contable. Pues bien, la STS 150/2021, de 8 de febrero (rec. 3071/2019, ES:TS:2021:433), a la que le han seguido otras posteriores, ha puesto fin a la controversia generada en torno a la deducibilidad de los intereses de demora tributarios en el IS, declarando que, tanto los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivados de un procedimiento de comprobación, como los intereses suspensivos, tienen la consideración de gasto deducible en dicho impuesto. La Sala determina que no cabe encuadrar los intereses de demora tributarios en ninguno de los supuestos de no deducibilidad previstos en el citado precepto 15.

Finalmente, la Sala concluye que, a los efectos de determinar el rendimiento neto de la actividad económica, no puede decirse que no estén correlacionados con los ingresos pues están conectados con el ejercicio de la actividad económica, en este caso de abogado ejercida por el recurrente y, por tanto, deben ser deducibles. En consecuencia, teniendo la calificación de gastos financieros, cuyo origen es único y está regulado en el artículo 26 de la LGT, y no encuadrándose en ninguna de las categorías del artículo 15 de la Ley del IS, los intereses de demora tributarios derivados del artículo 26 de la LGT deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles.

Se establece así la siguiente doctrina: *“A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en los casos en que el contribuyente desarrolle una actividad económica, los intereses de demora, sean los que se exijan en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas susceptibles de gravamen en las personas físicas relativas al desarrollo de su actividad económica, sean los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible y, dada su naturaleza jurídica de gastos financieros, están sometidos a los límites de deducibilidad contenidos en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicables también al impuesto sobre la renta de las personas físicas”.*

La sanción por dejar de consignar en la autoliquidación del IVA las cuotas devengadas en operaciones con inversión del sujeto pasivo puede ser anulada por el órgano jurisdiccional en virtud del principio de proporcionalidad en casos donde no hay cuota dejada de ingresar ni indicios de fraude

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

- › Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3586) y de 26 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3509)

El artículo 170.Dos.4º de la Ley del IVA tipifica la infracción consistente en no consignar en la autoliquidación las cantidades devengadas como consecuencia de la aplicación en una operación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, sancionada en el artículo 171.Uno.4º de la Ley del IVA con una multa pecuniaria del 10 % de la cuota de las operaciones no consignadas.

Como es sabido, la aplicación del mecanismo de inversión por el cual el destinatario de la operación se convierte en el sujeto pasivo del IVA devengado en la

operación supone que este deba declarar dicha cuota de IVA devengado (“autorrepercusión”), y consignar asimismo una cuota de IVA deducible de idéntico importe si este tiene derecho a la deducción del IVA soportado. En consecuencia, estas operaciones no alteran el resultado de la autoliquidación, por lo que su falta de declaración no resulta en una cuota dejada de ingresar, ni causa perjuicio económico para la Administración tributaria.

En relación con la mencionada sanción, se cuestiona si la misma respeta el principio de proporcionalidad en casos como el señalado y, en concreto, se plantea ante el TS si un órgano jurisdiccional puede anular dicha sanción sin plantear cuestión de inconstitucionalidad por vulneración del principio de proporcionalidad, ya que la sanción se cuantifica como un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar, sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio para la Hacienda pública.

Para resolver la cuestión, el TS se refiere a la doctrina fijada por el TJUE en el asunto Farkas, C-564/15, en la que se analiza una sanción prácticamente idéntica recogida en el ordenamiento húngaro que se declara contraria al principio de proporcionalidad toda vez que la sanción (i) consiste en un porcentaje sobre una cuota ficticia o nula, que no implica una pérdida de ingresos fiscales, (ii) se impone al margen de que existan indicios de fraude y (iii) va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto.

Existiendo un pronunciamiento del TJUE que ya ha declarado contrario a los principios de la UE una sanción semejante, el TS concluye que un juez nacional puede inaplicar directamente la norma nacional que tipifica la sanción sin necesidad de plantear cuestión prejudicial, por tratarse de un acto claro o aclarado cuya conformidad con el derecho de la UE ya ha sido analizada por el TJUE.

Asimismo, la sentencia precisa que tampoco es necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el TC cuando el tribunal no aprecie dudas de que la norma aplicable es contraria a la Constitución, o bien cuando apreciándolas, considere que la norma puede ser contraria, además, al Derecho de la UE, en cuyo caso lo procedente es plantear en primer lugar cuestión prejudicial ante el TJUE, salvo que ya exista doctrina del TJUE al respecto, como en el supuesto que nos ocupa, en cuyo caso puede inaplicar la norma controvertida.

Por lo tanto, el TS concluye que, a la luz del principio de proporcionalidad del derecho de la UE, un órgano jurisdiccional puede anular directamente la sanción que cuantifica como un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de modularla, en un supuesto en el que no se causa perjuicio a la Hacienda pública y la conducta omisiva es ajena a toda idea de fraude fiscal.

Reducción por transmisión de participaciones “inter vivos” de empresa familiar (artículo 20.6 de la Ley del ISD)

José Ramón Vizcaíno y Paulino González-Fierro | Socio y abogado

› Resolución del TEAC de 28 de febrero de 2023 (R.G. 2962/2020)

A través de este recurso de alzada, los interesados exponen al TEAC su disconformidad respecto a los acuerdos de liquidación del ISD.

Entre otros aspectos, la Inspección minoró las reducciones aplicadas por los interesados por la adquisición *mortis causa* de las participaciones sociales de la sociedad TW, S.L., al considerar que sólo el 69,52% de su activo se encontraba afecto a actividades económicas. En consecuencia, la reducción aplicable en el ISD debía aplicarse sobre ese porcentaje del valor de las participaciones sociales en dicha sociedad, al ser este el porcentaje exento en el IP.

La Inspección declaró que sólo el 69,52% del activo de TW, S.L., estaba afecto a su actividad económica al considerar que las partidas correspondientes a inversiones financieras a corto plazo contabilizadas en la cuenta 542 (*crédito a corto plazo*), que correspondían a un préstamo concedido por esta sociedad a XZ, S.A., no estaban afectas a dicho tipo de actividades.

Por otro lado, la Inspección también desestimó el aumento del valor de las acciones de XZ, S.A., y la reducción aplicable por dicha adquisición, al entender que no formaba parte de su patrimonio neto el préstamo participativo concedido por los interesados a dicha sociedad.

En primer lugar, los recurrentes rechazaron la minoración de las reducciones practicadas sobre el valor de las participaciones de la sociedad TW, S.L., manifestando que tanto TW, S.L., como XZ, S.A., estaban participadas en su totalidad por el grupo familiar, compuesto por el causante y los interesados, y que el préstamo concedido por TW, S.L., que figuraba contabilizado en la cuenta 542, fue empleado para la adquisición de bienes afectos a la actividad de la prestataria, resultando probado que dicho préstamo sí que había de considerarse un bien afecto a la actividad económica del grupo.

Asimismo, los interesados rechazaron la desestimación del aumento del valor de las acciones de XZ, S.A., y la reducción aplicable por dicha adquisición. Estos manifestaron que en la masa hereditaria sí que debía incluirse el derecho de crédito correspondiente al préstamo participativo concedido conjuntamente por los interesados a XS, S.A., y que este debía considerarse parte de los fondos propios de la sociedad, al no haberse pactado en el contrato plazo de vencimiento, ni posibilidad de exigir por el prestamista el reintegro, señalándose solo la amortización anticipada como un derecho del prestatario, materializándose, además, en una ampliación de capital cuyo desembolso se realizaría por la compensación del préstamo.

Respecto al primer punto, el TEAC viene a resolver que para considerar que el préstamo concedido por TW, S.L., a XZ, S.A., está afecto a la actividad económica de la sociedad, los interesados deberían haber acreditado que este resultaba necesario para el desarrollo de la propia actividad empresarial de TW, S.L., en este caso, la actividad de alquiler inmobiliario. Sin embargo, este Tribunal considera que los interesados se limitaron a alegar que la sociedad prestataria empleó el dinero en el desarrollo de su actividad sin aportar ninguna prueba, ni desarrollar argumento alguno encaminado a demostrar, que el citado préstamo era preciso para que la sociedad concedente del mismo pudiese desarrollar su normal funcionamiento.

Respecto al segundo punto, el TEAC señala que los préstamos participativos solo se consideran patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades. Por lo que, en este sentido, este Tribunal resuelve que el préstamo

concedido por los interesados a XZ, S.A., no tiene la consideración de fondos propios de la sociedad, sino de préstamos o deudas, formando parte de su pasivo.

El tipo impositivo reducido del 15%, aplicable a las entidades de nueva creación, se aplicará en el primer periodo impositivo en el que la base imponible sea positiva y en el periodo impositivo siguiente, aunque no fuese positiva

Clara Jiménez y Sergi Aguilar | Socia y abogado

› Resolución del TEAC de 28 de febrero de 2023 (R.G. 2962/2020)

En esta resolución, el TEAC debe unificar criterio entorno al artículo 29.1 de la LIS, que permite la aplicación de un tipo impositivo reducido del 15 por ciento a entidades de nueva creación en el primer ejercicio en el que se obtenga una base imponible positiva y el siguiente. Concretamente, el conflicto se encuentra en la interpretación del propio artículo, si bien surge la duda de si este segundo ejercicio deberá ser, bien el periodo impositivo siguiente al que se ha aplicado, o si será el siguiente periodo impositivo en el que la base imponible sea positiva.

El TEAR de Valencia entendió que, al ser difícil una interpretación gramatical por su redactado, es necesaria una interpretación sistemática. En este sentido, el tiempo verbal utilizado por el legislador en el redactado del artículo está en futuro y, como únicamente se tributa cuando la base imponible es positiva, considera que debería aplicarse este incentivo fiscal en los ejercicios en los que la base imponible fuera positiva. Esta interpretación sería acorde con la finalidad del incentivo, que es la de favorecer la creación de nuevas empresas mediante la reducción de la carga fiscal, por lo que no supondría beneficio alguno si no pudiera aplicarse el tipo impositivo reducido si la base imponible es negativa.

Sin embargo, la directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, así como la propia sala del TEAC, entienden que dicha interpretación no es la correcta. En primer lugar, y basado en la interpretación literal de la norma, señalan que si el legislador hubiese querido decir que únicamente se aplicaría en los periodos en los que la base imponible fuera positiva, no se hubiera redactado así. En segundo lugar, este precepto analizado se basa en el apartado 1 de la disposición adicional decimonovena del TRLIS. Posteriormente, dicho precepto ha sido añadido en el Real Decreto-ley 4/2013 y en la Ley 11/2013, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, en cuyo preámbulo se establece lo siguiente: *“Así, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se establece un tipo de gravamen del 15 por ciento para los primeros 300.000 euros de base imponible, y del 20 por ciento para el exceso sobre dicho importe, aplicable en el primer período impositivo en que la base imponible de las entidades resulta positiva y en el período impositivo siguiente a este.”*

Por todo ello, el Tribunal estima el recurso presentado por la directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, estableciendo que el incentivo fiscal del que gozan las empresas de nueva creación en el IS de aplicar un tipo reducido del 15% únicamente podrá aplicarse en el primer ejercicio con base imponible positiva y en el ejercicio siguiente a este.

DGT

Deterioros dotados por las SOCIMIS: el ingreso por la reversión del deterioro no se computa a efectos de la obligación de distribución de resultados si el deterioro no redujo el importe de beneficio contable a distribuir en el ejercicio de su dotación

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

› Consultas de la Dirección General de Tributos V1275-23, de 12 de mayo de 2023, V1334-23, de 18 de mayo de 2023 y V1335-23, de 18 de mayo de 2023

De acuerdo con lo previsto en el artículo 6 de la Ley SOCIMI, las SOCIMIs están obligadas a distribuir el beneficio obtenido en cada ejercicio a sus accionistas en forma de dividendos, una vez cumplidas las obligaciones mercantiles que correspondan, en un determinado porcentaje en función de que el origen de los beneficios sea, principalmente, la explotación de inmuebles, los dividendos de las subSOCIMIs, la transmisión de inmuebles o participaciones, u otro.

En relación con dicha obligación de reparto de resultados, se plantea a la DGT si los ingresos contables por la reversión de deterioros de inmuebles o de participaciones dotados en el ejercicio 2020 como consecuencia de la crisis del COVID-19 deben computarse a estos efectos. Y es que, si bien dichos deterioros no tienen efectos fiscales, ya que en el ejercicio de su dotación de acuerdo con la normativa vigente no tienen carácter deducible, ni su reversión constituye, por tanto, un ingreso tributable, la obligación de repartir dividendos del artículo 6 de la Ley SOCIMI se refiere al beneficio contable, no fiscal.

En este contexto, se cuestiona si el ingreso (contable) derivado de la reversión del deterioro debe considerarse a la hora de establecer el importe del beneficio distribuable ya que, si dicho ingreso contable es computable, la SOCIMI se vería obligada a repartir un beneficio que podría no corresponderse con la tesorería de la entidad.

En este sentido, la DGT establece que el ingreso contable por la reversión del deterioro de los activos de las SOCIMIs debe ser ignorado a efectos de la obligación de distribución de beneficios, única y exclusivamente en la medida en que se corresponda con deterioros que en el periodo impositivo de su contabilización no hubiesen reducido el importe del beneficio contable a distribuir en dicho periodo. Es decir, si el resultado operativo de la entidad fue negativo en el ejercicio de la dotación del deterioro, de forma que, aunque no se hubiera dotado el gasto por deterioro, no hubiera habido beneficio contable distribuable, el posterior ingreso por su reversión debe excluirse a estos efectos.

A sensu contrario, parece desprenderse de las consultas que si el resultado contable previo al cómputo del gasto por deterioro era positivo y dicho gasto sí redujo el importe contable a distribuir por la SOCIMI en el ejercicio de su contabilización, el ingreso contable derivado de la reversión del deterioro sí debe computarse en el ejercicio en que se contabilice a los efectos de la distribución obligatoria de resultados prevista y, en concreto, a efectos del artículo 6.1.c) de la Ley SOCIMI.

Cambio de criterio: la ganancia patrimonial derivada de la percepción de intereses indemnizatorios debe integrarse en la base imponible general y no en la del ahorro

Arturo Parellada y Samanta Díaz | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1664-23 de 13 de junio de 2023

En esta contestación, la DGT cambia de criterio sobre la integración en la base imponible del IRPF de los intereses indemnizatorios para adaptarlo a la doctrina del TS establecida en su sentencia de 12 de enero de 2023 (rec. 2059/2020), relativa a los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, considerados como intereses indemnizatorios.

La DGT venía sosteniendo, y mantiene en esta contestación, que los intereses indemnizatorios, es decir, aquellos recibidos con la finalidad de resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento, deben calificarse como ganancia patrimonial. En el caso concreto, el consultante percibe intereses legales y de ejecución en virtud de una sentencia judicial que son calificados como indemnizatorios por la propia contestación, constituyendo, por tanto, una ganancia patrimonial.

El cambio de criterio se produce en relación con su integración en la base imponible del impuesto que, como es sabido, se desdobra en general y del ahorro.

Hasta ahora, la DGT había sostenido que la ganancia patrimonial derivada de los intereses indemnizatorios debía integrarse en la base imponible del ahorro, al igual que el rendimiento de capital mobiliario derivado de los intereses remuneratorios, es decir, aquellos que constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Esta interpretación era coherente con la normativa anteriormente vigente y se había mantenido dicho criterio a pesar del cambio normativo.

Sin embargo, mediante esta contestación, la DGT cambia su criterio expresamente y establece que, en línea con la posición del TS, la ganancia patrimonial derivada de los intereses indemnizatorios debe integrarse en la base imponible general, dado que no se ha puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales. Así las cosas, la ganancia patrimonial derivada de la percepción de intereses indemnizatorios pasa a integrarse en la base imponible general.

Las pérdidas por el cumplimiento de avales de una sociedad participada al entrar en concurso son deducibles en el IS del avalista

Ignasi Montesinos y Marc Barroso Cantero | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1771-23 de 20 de junio de 2023

En La DGT analiza un caso en el que una entidad avalaba diversas operaciones financieras respecto a otra entidad vinculada que finalmente es declarada en concurso, acordándose la liquidación de ésta en sede concursal. Como consecuencia, la entidad avalista afronta el pago de determinadas deudas de la sociedad avalada en favor de las entidades financieras acreedoras. En este contexto, se plantea a la DGT si es posible deducirse las pérdidas producidas como consecuencia del cumplimiento de los avales otorgados frente a la entidad financiera.

En este sentido, la DGT recuerda la doctrina general sobre la extinción de las obligaciones, contenida en el artículo 1158 del Código Civil, *“el que pagare por cuenta de otro podrá reclamar del deudor lo que hubiese pagado”*. Por lo tanto, la entidad que ha satisfecho la deuda frente a la entidad financiera adquiere un derecho de crédito frente al deudor principal, la otra entidad vinculada.

A los efectos de resolver la cuestión planteada, la DGT cita el artículo 13.1. de la Ley del IS sobre la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores. En este sentido, el apartado 13.1. 2º dispone que no serán deducibles las pérdidas por deterioro de créditos correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

En base al citado artículo y en los hechos anteriormente descritos, la DGT afirma que, efectivamente, si la entidad avalista registró un derecho de crédito frente al deudor principal, y dicho crédito fue deteriorado contablemente, al encontrarse, en ese momento, la sociedad avalada en situación de concurso y habiéndose producido la apertura de la fase de liquidación en sede judicial, el deterioro contable resultará fiscalmente deducible.

No obstante, dado que los hechos facilitados en la consulta no son precisos, la DGT igualmente aclara que si la entidad avalista no hubiera contabilizado el citado derecho de crédito frente a la entidad avalada, sino una pérdida definitiva, el correspondiente gasto formaría parte de la base imponible del período, resultando deducible en base al artículo 10.3 de la Ley del IS.

Coordinadores de la Newsletter

Clara Jiménez | Socia de Fiscal

cjimenez@perezllorca.com

T. +34 91 423 20 89

José Suárez | Socio de Fiscal

jsuarez@perezllorca.com

T. +34 91 423 67 41

Alejandra Flores | Abogada de Fiscal

aflores@perezllorca.com

T. +34 91 423 70 32

YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

Copyright © 2023 Pérez-Llorca.
Todos los derechos reservados.
Esta comunicación es una selección de doctrina y normativa que se ha considerado relevante sobre los temas de referencia durante el período especificado. La información de esta página no constituye asesoramiento jurídico en ningún campo de nuestra actuación profesional.



Pérez-Llorca

Castellana 50
28046 – Madrid

—
Castellana 259 A
28046 – Madrid

—
Diagonal 640, 8ºA
08017 – Barcelona

—
17 Hill Street
W1J 5LJ – London

—
375 Park Avenue 38th floor
10152 – New York

—
Rue Belliard 9
1040 – Brussels

—
8 Marina Blvd
018981 – Singapore

—
Rua Barata Salgueiro, 21
1250-141 – Lisbon
www.perezllorca.com

