

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

ENERO 2024



Índice

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Requisitos de la escisión parcial según la Directiva 2009/133/CE relativa al régimen fiscal común de las reestructuraciones empresariales /5

“Tax rulings”, principio de imposición a precios de mercado y ayudas de estado: el régimen belga de beneficios excesivos /5

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Tribunal Constitucional avala el impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas /7

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

La simulación -cláusula antiabuso prevista en el artículo 16 de la LGT- puede apreciarse en relación con negocios u operaciones cuya realidad no resulta controvertida (esto es, que no son “ocultos”) cuando, conectados con otros efectuados por el mismo contribuyente, pueda identificarse en el conjunto negocial que la única finalidad que guiaba al interesado era obtener una ventaja fiscal. No se infringe la doctrina *Saquetti Iglesias* si, en casación, se confirma la decisión de la sentencia de instancia, reproduciendo sus argumentos, por entender que la simulación declarada -pese a la dificultad de diferenciar esa figura de la del conflicto en la aplicación de la norma- fue correcta y estaba suficientemente motivada /9

La reducción de capital con condonación de dividendos pasivos no exigibles no tributa por ITP-AJD, en su modalidad de OOSS, al no producirse devolución alguna a favor del socio /11

La emisión del informe de la tasación pericial contradictoria transcurridos más de seis meses desde su solicitud produce la caducidad del procedimiento, con el consecuente deber de liquidar por el valor establecido en la liquidación inicial /11

La retribución de administradores que a su vez cuenten con un contrato laboral de alta dirección es deducible siempre que dichos gastos se correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos /12

La obligación de retener y pagar a cuenta del IS por los intereses derivados de contratos de cuenta corriente o *cash pooling* surge en el momento en que los intereses se reconozcan en cuenta y se acumulen al principal, si el periodo es inferior al establecido contractualmente /13

Índice

No puede admitirse la deducibilidad de retenciones en el IRPF por parte del obligado al pago si estas no fueron practicadas por las sociedades pagadoras en un caso de regularización motivada por la existencia de simulación de rendimientos del trabajo /14

No es posible la remisión extemporánea, por iniciativa de la Administración tributaria, de complementos al expediente administrativo inicialmente remitido si no ha sido solicitada por el Tribunal Económico-Administrativo /15

SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

La admisión a trámite de una reclamación económico-administrativa no impide al TEAC decidir, en su resolución final, que aquella es inadmisibile por extemporánea, impidiendo su acceso a la jurisdicción /17

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Derecho al error sin sanción /18

El TSJ de Madrid exige a las EDAV un empleado con contrato laboral a jornada completa gestionando la actividad de arrendamiento de inmuebles a los efectos aplicar el régimen especial /18

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

DGT

La inversión indirecta en sociedades inmobiliarias cotizadas está exenta del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas /20

Aplicación de la exención sobre participaciones sociales de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio /20

Canje de valores y reparto posterior de dividendos: aplicación del régimen de neutralidad, aplicación de exención y análisis sobre entidad patrimonial /21

El derecho a realizar una operación de reestructuración sobre unas acciones gravadas con un derecho de usufructo corresponde al nudo propietario /22

Aplicación del Régimen Beckham a aquellos trabajadores que tuvieran previamente un EP en España /23

Índice

Los servicios prestados a una empresa española desde Italia en modalidad de teletrabajo se podrán someter a tributación en España por el IRNR siempre que se requiera del desplazamiento a España y se presten físicamente desde ese territorio /24

Requisitos de la escisión parcial según la Directiva 2009/133/CE relativa al régimen fiscal común de las reestructuraciones empresariales

Adolfo Martín Jiménez | Of Counsel

- › STJUE (Sala Novena) de 16 de noviembre de 2023, GE Infrastructure Hungary, C318/22, ECLI:EU:C:2023:890

Esta sentencia reitera la consagrada jurisprudencia del TJUE (por ejemplo, la STJUE Leur-Bloem, C-28/95) en el sentido de que cuando el legislador nacional incorpora una Directiva solo aplicable a operaciones transfronterizas y extiende su régimen a las puramente nacionales, el TJUE resulta competente, a fin de evitar divergencias de interpretación, para contestar las cuestiones prejudiciales que le plantee el tribunal nacional.

En el caso concreto planteado, la legislación húngara, al transponer el artículo 8.2. Directiva 2009/133 a la normativa interna sometía el disfrute del régimen de neutralidad fiscal que regula, en el caso de las escisiones, a ciertas condiciones (que la sociedad transmitente disminuya el valor de la participación en la sociedad escindida, que el socio de la sociedad transmitente no mantenga la misma participación en la sociedad escindida o no sufra variación el capital suscrito de la transmitente). Para el TJUE, ni el artículo 8.2 ni ninguna otra disposición de la Directiva supedita el régimen de neutralidad fiscal en las escisiones a la disminución del valor nominal o del porcentaje de participación del socio de la sociedad transmitente en esta última sociedad, ni al requisito de que la operación de escisión parcial dé lugar a una reducción del capital social de esta y no a una reducción de sus reservas. Solo las condiciones del artículo 8.5. serían aplicables, por lo que la única condición sería que los títulos que mantenga y los recibidos no tengan un valor fiscal superior al propio de los títulos existentes antes de la operación de escisión. El pronunciamiento del TJUE hace que se plantee la duda de si el artículo 76.2.2º LIS española resulta contrario al artículo 8.2. Directiva al regular condiciones que este último no recoge.

“Tax rulings”, principio de imposición a precios de mercado y ayudas de estado: el régimen belga de beneficios excesivos

Adolfo Martín Jiménez | Of Counsel

- › STGUE (Sala Segunda ampliada) de 20 de septiembre de 2023, Bélgica / Comisión, T131/16 RENV, ECLI:EU:T:2023:561

Como se recordará, la STGUE de 14 de febrero de 2019, Magnetrol, T-131/16 y T-263/16, había anulado la Decisión de la Comisión contra el Reino de Bélgica en relación con el conocido como ‘excess profits tax regime’ (Decisión (EU) 2016/1699, SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN), DO 2016 L 260, p. 61), fundamentalmente, por cuestiones procedimentales. Para el TGUE, no podía considerarse, a diferencia de la Comisión, que los ‘rulings’ de la Administración tributaria belga de acceso a la exención para beneficios extraordinarios de ciertas multinacionales fuesen un ‘régimen de ayudas’ en el sentido del art. 1.d) Reglamento (UE) 2015/1589, sino que se trataba de ayudas individuales, razón por la cual anuló la citada Decisión de la Comisión. La STJUE de 16 de septiembre de 2021, Magnetrol, C-337/19 P, que no se pronunció sobre el fondo del asunto, anuló la STGUE y devolvió el asunto para su examen al TGUE.

Ahora la STGUE (Sala Segunda ampliada) de 20 de septiembre de 2023, Bélgica / Comisión, T131/16 RENV, ECLI:EU:T:2023:561, consideró si el régimen belga del ‘excess profits tax regime’ constituía una ayuda de estado desde la perspectiva del artículo 107.1 TFUE. El citado régimen permitía a la Administración tributaria belga reducir los beneficios (‘excesivos’) atribuibles a una filial belga de un grupo multinacional, aunque tal reducción requería un pronunciamiento específico (‘ruling’) de la Administración belga y tal política de ‘rulings’ es la que la Comisión consideró como generadora de las ayudas de estado ilegales a los

grupos beneficiarios. En esta ocasión, las conclusiones del TGUE se alinearon con las alcanzadas por la Comisión sobre la base de los siguientes argumentos:

El TGUE rechazó que los beneficios en exceso estuvieran fuera de la competencia fiscal belga, ya que los mismos estaban registrados en las cuentas de las filiales belgas e incluidos en la base imponible del IS de este país y solo se excluyen como consecuencia del ‘ruling’ de la Administración tributaria belga. Tal ‘excepción’ generaba una pérdida de recursos del Estado.

El TGUE consideró que la Comisión había actuado correctamente al concluir que el sistema de referencia en relación con el cual se concluyó que existía una ayuda está constituido por la normativa belga del IS, sin incluir el régimen de los ‘excess profits’ ya que, si bien el sistema belga permitía a la Administración hacer ajustes a la baja en materia de precios de transferencia, estaban vinculados a supuestos donde otro país realizaba ajustes primarios que pudieran generar doble imposición. El régimen de ajustes considerado como ayuda, sin embargo, no estaba vinculado en sus requisitos a la posibilidad mencionada de hacer ajustes a la baja en materia de precios de transferencia (como reacción a ajustes primarios en otro Estado), por lo que no forma parte del régimen general del IS belga.

El TGUE confirmó que, a la vista de las conclusiones anteriores, el régimen de los beneficios extraordinarios (‘excess profits’) podía considerarse que concedía una ventaja a los beneficiarios (reducción de la carga impositiva por IS sobre la carga que debían soportar normalmente).

El TGUE concluyó, al igual que la Comisión, que el régimen era selectivo al tratar de forma diferenciada situaciones y empresas que estaban en igualdad de condiciones fácticas o jurídicas en atención al objetivo de las normas consideradas (el régimen solo resultaba accesible a quienes realizaran ciertas inversiones, actividades o crearan empleo en Bélgica, y solo era aplicable para empresas de cierto tamaño con carácter de multinacionales). Para el TGUE, el régimen tampoco podía justificarse por la naturaleza y estructura general del sistema belga ya que no perseguía un objetivo estrictamente tributario, como, por ejemplo, la eliminación de la doble imposición. A la vista de las características del régimen, el TGUE también se alineó con la Comisión en sus consideraciones sobre las distorsiones a la competencia y al mercado interior que el mismo creaba.

El TGUE también se alineó con la Comisión en su consideración de que los beneficiarios de la ayuda eran los grupos multinacionales a los que las entidades belgas pertenecían y no solo las entidades a las que se aplicaba el régimen de beneficios excesivos.

Varias SsTGUE también del 20 de septiembre de 2023¹ se pronunciaron, con ciertos matices, aunque con razonamientos similares, en atención a las peculiaridades de cada asunto, en el mismo sentido en relación con recursos de empresas o grupos individuales para concluir, en línea con la STGUE reseñada, sobre el carácter de ayuda de estado del régimen belga controvertido. La mayoría de tales sentencias están apeladas ante el TJUE.

¹ SsTGUE Soudal NV et al., T201/16, T335/16, T357/16 et T369/16, ECLI:EU:T:2023:566; Magnetrol et al., T263/16 RENV, T265/16, T311/16, T319/16, T321/16, T343/16, T350/16, T444/16, T800/16 y T832/16, ECLI:EU:T:2023:565; Capsugel et al., T266/16, T324/16, T351/16, T363/16, T371/16 y T388/16, ECLI:EU:T:2023:567; Atlas Copco et al., T-278/16 and T-370/16, ECLI:EU:T:2023:568; Victaulic Europe, T373/16, ECLI:EU:T:2023:562; T420/16, St. Jude Medical Coordination Center, ECLI:EU:T:2023:563; Flir Systems Trading Belgium, T467/16 y T681/16, ECLI:EU:T:2023:569; ZF CV Systems Europe, T637/16, ECLI:EU:T:2023:564; Dow Silicones et al., T858/16 and T867/16, ECLI:EU:T:2023:570.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Tribunal Constitucional avala el impuesto Temporal de Solidaridad sobre las Grandes Fortunas

Felipe Alonso y Pilar Valero | Of Counsel y abogada

› Sentencia 149/2023, de 7 de noviembre de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 616-2023 (ECLI:ES:TC:2023: 149)

En esta sentencia, el pleno del TC desestimó el recurso de inconstitucionalidad presentado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que se crea el ITSGF.

El gobierno autonómico recurrente imputaba al impuesto la vulneración de los siguientes preceptos constitucionales:

- i) El artículo 23.2 CE, al haberse introducido por vía de enmienda durante la tramitación de una proposición de ley que tenía otro objeto.
- ii) Los artículos 156.1 y 157.3 CE, por vulnerar la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid y la reserva de ley orgánica en materia de cesión de tributos, en relación con el IP.
- iii) El artículo 31.1 CE, por atentar contra los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; y
- iv) El artículo 9.3 CE, que consagra el principio de seguridad jurídica, por tener el impuesto un grado de retroactividad que incide sobre situaciones ya existentes.

El TC desestima todas las impugnaciones, por las razones siguientes:

- Respecto a la vulneración del artículo 23.2 CE, el TC aplica la doctrina constitucional sobre el derecho de enmienda, según la cual el citado artículo solo se vulnera cuando existe una evidente y manifiesta falta de conexión entre el contenido de la enmienda y la iniciativa respecto de la que se presenta. A juicio del TC, no es el caso del ITSGF, ya que la proposición de ley que dio lugar a la Ley 38/2022 tenía por objeto la creación de dos gravámenes (energético y bancario) cuyo propósito era proveer -al igual que el tributo impugnado- de ingresos públicos con los que afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios causada por la guerra de Ucrania. Por tanto, la enmienda cumple con el requisito de homogeneidad.
- En relación con la vulneración de la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid, la sentencia recuerda que el ITSGF es complementario del IP, de modo que lo satisfecho por este se descuenta para determinar la cuota del nuevo impuesto, el cual no afecta ni interfiere en ninguna de las competencias autonómicas sobre el IP. El mínimo exento, la tarifa, las deducciones y las bonificaciones del IP aplicables en la Comunidad de Madrid seguirán siendo, única y exclusivamente, los que esta decida, sin que el ITSGF suponga cambio alguno.
- La infracción de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica del artículo 31.1 CE se desestima con base en la consolidada doctrina constitucional. Frente al argumento de la Comunidad de Madrid de que los tipos de gravamen del ITSGF son muy altos en relación con la rentabilidad actual de los mercados, la sentencia recuerda que dicho impuesto solo tendría efecto confiscatorio en caso de agotar el valor del patrimonio, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica.
- Por último, acerca de la supuesta retroactividad, la sentencia subraya que el ITSGF no se aplica en relación con un periodo impositivo, sino solo por referencia a una fecha concreta (31 de diciembre de 2022 y 2023). Por ello, a la fecha de entrar en vigor no había ninguna situación que hubiera empezado

Sentencias del TC

a producir efectos, por lo que no tiene carácter retroactivo y no se vulnera el principio de seguridad jurídica.

La sentencia cuenta con el voto particular de cuatro magistrados que entienden que el recurso debió ser estimado por tres de los cuatro motivos citados, a saber, (a) porque la enmienda que introduce el impuesto no guarda la conexión mínima de homogeneidad exigible con la proposición de ley, (b) porque es evidente que se neutralizan las bonificaciones en el IP establecidas por algunas comunidades autónomas sin seguir el procedimiento legalmente previsto y (c) porque la aplicación al ejercicio 2022, cuando la tramitación parlamentaria de la norma se inició poco más de un mes antes del devengo, impidió a los sujetos pasivos ordenar sus relaciones económicas con tiempo suficiente, lo que vulnera el principio de seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima.

Finalmente, indicar que el Pleno del TC se ha remitido posteriormente a esta sentencia para desestimar por mayoría los recursos de inconstitucionalidad presentados contra el ITSGF por la Junta de Andalucía y la Xunta de Galicia.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

La simulación -cláusula antiabuso prevista en el artículo 16 de la LGT- puede apreciarse en relación con negocios u operaciones cuya realidad no resulta controvertida (esto es, que no son “ocultos”) cuando, conectados con otros efectuados por el mismo contribuyente, pueda identificarse en el conjunto negocial que la única finalidad que guiaba al interesado era obtener una ventaja fiscal. No se infringe la doctrina *Saqueti Iglesias* si, en casación, se confirma la decisión de la sentencia de instancia, reproduciendo sus argumentos, por entender que la simulación declarada -pese a la dificultad de diferenciar esa figura de la del conflicto en la aplicación de la norma- fue correcta y estaba suficientemente motivada

Jesús Cudero y Ángel Gil | Of Counsel y abogado

- › Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre 2023 (ECLI:ES:TS:2023:5756)

Con carácter previo a analizar las cuestiones de fondo abordadas por el TS, conviene destacar un primer pronunciamiento de naturaleza procesal que se efectúa en la sentencia y que se refiere a la vidriosa cuestión sobre la relación entre el auto de admisión del recurso de casación y la sentencia que debe dictarse como consecuencia de esa admisión a trámite. La sentencia se pronuncia, concretamente, sobre la posibilidad o no de que la sentencia analice aspectos o motivos impugnatorios que no han sido incorporados expresamente en el auto de admisión como cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. El Alto Tribunal, haciendo un recorrido sobre los pronunciamientos habidos al respecto, señala que es posible extender el enjuiciamiento más allá de lo acotado al admitir el recurso siempre que las cuestiones que se planteen (ya sea por el recurrente, en el trámite de interposición del recurso de casación, ya sea por el propio órgano judicial motu proprio) constituyan antecedentes necesarios para resolver las cuestiones que refleja el auto de admisión o sean una consecuencia obligada para que se resuelva sobre dichas cuestiones de interés casacional. Debe, por tanto, existir una conexión objetiva e ineludible -que en el caso resuelto por la sentencia no se aprecia que concurra respecto de los extremos aducidos por la parte recurrente- entre las “nuevas” cuestiones y las preguntas concretas que se reflejan en el auto de admisión.

En el proceso seguido en la instancia, se discutía la conformidad a Derecho de unas liquidaciones administrativas que habían entendido que cabía apreciar la existencia de simulación aun cuando las operaciones o negocios jurídicos analizados fueran reales si se detectaba una naturaleza anómala o ficticia en los mismos y la concurrencia -en todo el conjunto negocial- de un único propósito de naturaleza fiscal.

El TS confirma el criterio de la AN y, muy sintéticamente, establece (i) que es posible ese análisis global o de conjunto, (ii) que cabe -sin que eso impida declarar la simulación- que algunas de las operaciones analizadas sean lícitas y reales, (iii) que la artificiosidad de alguno de los negocios analizados no conduce inexorablemente a la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma que enerve la simulación y (iv) que la doctrina jurisprudencial sobre la no intercambiabilidad de las cláusulas antiabuso sigue vigente aun reconociendo las grandes dificultades prácticas para diferenciar los institutos previstos en los artículos 15 y 16 de la LGT.

En la instancia se analizó también la conformidad o disconformidad a Derecho de las sanciones impuestas por aquellos comportamientos simulados desde la perspectiva de la doctrina *Saqueti Iglesias* del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que reconoce el derecho a la revisión jurisdiccional de aquellas decisiones de los órganos judiciales que confirmen sanciones administrativas graves de naturaleza penal, carácter que no se discute en el recurso de casación seguido ante el TS. La sentencia obvia pronunciarse sobre la motivación de la culpabilidad, ya que el Alto Tribunal entiende que es una cuestión fáctica que no puede ser analizada de nuevo en sede casacional, por lo que procede limitar el enjuiciamiento a la concurrencia o no de simulación, confirmando íntegramente la decisión adoptada por el Tribunal de instancia en los siguientes términos:

“La sentencia de instancia ha realizado un notable esfuerzo, dentro de las dificultades del caso, para distinguir entre el conflicto y la simulación, puesto que si a nivel teórico no existe mayor problema, en la práctica y ante complejas operaciones la cuestión no aparece tan clara; pero es evidente, a la sentencia nos remitimos, que ha analizado operación por operación, y excepto en una de ellas, en las demás ha descubierto, descendiendo a los negocios existentes conformadores de las distintas operaciones, la concurrencia de simulación, y con ella el elemento subjetivo de la culpabilidad necesario para declarar la corrección de las sanciones impuestas -con la excepción indicada-“.

Es decir, a pesar de existir *dificultades* (en palabras del propio tribunal casacional) en el caso de autos para distinguir entre el conflicto y la simulación, el Alto Tribunal confirma las sanciones sin tener en consideración el principio de *in dubio pro reo*, que había sido invocado por la parte recurrente al entender que la línea divisoria entre simulación y conflicto distaba mucho de ser clara y que esa falta de claridad -como el propio TS había declarado en alguna otra ocasión- debería haber llevado a la sentencia a optar por la institución que determinara una menor sanción (esto es, el conflicto en la aplicación de la norma -que no es sancionable- y no la simulación -que lleva aparejado el dolo y que sí es susceptible de ser sancionada-).

Finalmente, la doctrina jurisprudencial fijada en la sentencia comentada es la siguiente:

“Conforme a la doctrina jurisprudencial, recogida anteriormente, ha de convenirse que el hecho de que la disolución y liquidación de la sociedad haya sido lícita y correcta en aplicación de la normativa de Países Bajos, no es óbice para que del conjunto comercial examinado, valorando el material probatorio y justificando y motivando suficientemente por la Sala de instancia que la operación le merezca la calificación de simulada, hemos de confirmar la corrección de la sentencia en este punto” (primera cuestión casacional).

En el auto de admisión se había identificado una segunda cuestión con interés casacional relacionada con el principio de regularización íntegra, principio cuya aplicación es descartada por el TS cuando, no obstante concurrir los requisitos para su apreciación, nos hallemos ante negocios simulados. Dice así el TS:

“La cuestión de interés casacional objetivo ha recibido respuesta jurisprudencial en pronunciamientos anteriores, valga por ejemplo la sentencia de 24 de febrero de 2016, rec. cas. 4134/2014, en la que se dijo que “Pero, en todo caso, la referida normativa a la que se acoge la recurrente, no puede invocarse cuando, en el conjunto de operaciones realizadas, se aprecia la figura del negocio simulado, porque, precisamente, entonces, aparece una realidad jurídica diferente de la aparentada que se sustrae a las previsiones normativas establecidas para la deducibilidad de auténticos gastos financieros. Dicho de otro modo, la sentencia de instancia no aplica limitaciones inexistentes a la deducibilidad de gastos financieros derivados de préstamos entre entidades del grupo, sino que niega la condición de verdaderos gastos financieros a los que pretende deducirse la recurrente porque los concretos préstamos y compraventas responden a una causa distinta: la remuneración u obtención de utilidades del capital mobiliario de los socios” (segunda cuestión casacional).

La reducción de capital con condonación de dividendos pasivos no exigibles no tributa por ITP-AJD, en su modalidad de OOSS, al no producirse devolución alguna a favor del socio

Norma Peña i Bagés y Arturo Parellada | Socia y abogado

- › Sentencia del Tribunal Supremo número 1421/2023 de 13 de noviembre de 2023.

En el presente supuesto, el TS analiza la tributación en ITP-AJD, en su modalidad de OOSS, derivada de una escritura pública de reducción del capital social de una entidad mediante la minoración del valor nominal de sus acciones, con el objeto de condonar los dividendos pasivos no exigibles a sus socios.

La entidad presentó autoliquidaciones de OOSS por la reducción de capital no sujetas a ITP-AJD, en su modalidad de OOSS, al no producirse una entrega de bienes o derechos a los socios y, por ende, un desplazamiento patrimonial efectivo a favor de estos.

Disconforme con lo anterior, la Administración Tributaria de Aragón inició un procedimiento de comprobación al entender que, si bien no hubo un desplazamiento de bienes a favor del socio cuya deuda por el dividendo pasivo quedaba condonada, sí se producía un incremento de su patrimonio como consecuencia de la mencionada condonación, argumento que fue aceptado por el TEAR de Aragón.

Sin embargo, tanto el TSJ de Aragón como el TS, interpretaron que la reducción de capital mediante condonación de dividendos pasivos implica que los socios quedan liberados de la obligación de realizar las aportaciones pendientes y, por tanto, no se produce ningún desplazamiento patrimonial efectivo que pueda ser gravado. En este sentido, el TS interpreta que en la medida que el desembolso por parte de los socios no era exigible ya que la escritura pública de reducción del capital social se otorga en febrero de 2016 y el plazo para el desembolso del capital social pendiente estaba prorrogado hasta mayo de 2017, no existía un derecho de crédito a favor de la sociedad y, en consecuencia, su condonación no producía devolución alguna a los socios.

Por todo lo expuesto, el TS establece como doctrina jurisprudencial que, en casos de reducción de capital con condonación de dividendos pasivos, cuando aún no son exigibles, el valor económico para determinar la base imponible del ITP-AJD, en su modalidad de OOSS, es cero.

La emisión del informe de la tasación pericial contradictoria transcurridos más de seis meses desde su solicitud produce la caducidad del procedimiento, con el consecuente deber de liquidar por el valor establecido en la liquidación inicial

Diego Marín-Barnuevo y Josep Farré | Of Counsel y abogado

- › Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4586)

En el supuesto enjuiciado, el contribuyente había solicitado una tasación pericial contradictoria en el seno de un procedimiento de gestión (comprobación de valores) en el que se cuestionaba la valoración realizada por la Administración en relación con el ISD. Los informes fueron emitidos transcurridos más de seis meses desde su solicitud, superando el plazo máximo establecido en el artículo 104.1 LGT sin que dicho retraso fuera imputable al recurrente ni a la propia Administración, y la Administración dictó una nueva liquidación utilizando el valor obtenido en dicha TPC. El contribuyente impugnó la liquidación ante el TEAR de Andalucía y logró su anulación, con retroacción de las actuaciones hasta el momento previo a la TPC. En esa fase se solicitó nuevamente una valoración

por un tercer perito, la cual fue aprobada por la Administración y, de acuerdo con esta, se dictó nueva liquidación que de nuevo fue impugnada en el proceso que finaliza con esta sentencia.

La cuestión que tenía que resolver la Sala del TS consistía en determinar el plazo al que está sometida la Administración para finalizar el trámite de TPC en el seno de un procedimiento de comprobación de valores, cuando se tramita en cumplimiento de una decisión ordenada por un órgano económico-administrativo que anula una valoración y dispone la retroacción de las actuaciones al momento previo a la valoración del perito tercero.

Para dar respuesta a la cuestión de interés casacional planteada, la Sala procede a aplicar, *mutatis mutandis*, la jurisprudencia sobre la caducidad de la TPC en el seno de un procedimiento de inspección (i.e, sentencias del TS de 17 de marzo de 2021, rec. 3673/2019, y de 9 de julio de 2021, rec. 7615/2019). Y entiende que se ha producido la caducidad del procedimiento de TPC por superación del plazo legal establecido para resolver por lo que, en consecuencia, y en contra de lo resuelto por la Administración, la valoración obtenida no puede ser utilizada en la nueva liquidación, por lo que debe ser utilizado el valor de los bienes incluido en la liquidación inicial, tal y como establece el artículo 162.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria. Además, al haberse superado el plazo de finalización del procedimiento de TPC, se habría perdido la eficacia interruptiva del propio procedimiento de gestión, lo que implica la reanudación del cómputo del plazo de duración del procedimiento principal que, al superar los cuatro años desde que se inició el procedimiento (como sucede en este supuesto) también habría caducado.

La retribución de administradores que a su vez cuenten con un contrato laboral de alta dirección es deducible siempre que dichos gastos se correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos

Alejandra Flores y Jesús Gutiérrez | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4594)

La sentencia objeto de análisis, analiza la deducibilidad en el IS de la remuneración de los administradores que simultáneamente desempeñan sus funciones bajo un contrato laboral de alta dirección.

En concreto, se analiza la deducibilidad de las retribuciones satisfechas al director general de una compañía que era, además, vocal del consejo de administración.

Con base en el artículo 14.1.e) del TRLIS (aplicable *ratione temporis*), tanto la Inspección como el TEAC habían denegado la deducibilidad de las retribuciones percibidas por sus funciones de dirección en aplicación de la “teoría del vínculo”. Puesto que no había cobertura estatutaria para la remuneración que percibía por sus funciones de alta dirección (sí la había para sus retribuciones como consejero), se consideró dicha remuneración como una liberalidad.

La AN, sin embargo, consideró que, en la medida en que dichas retribuciones fueron reales, estaban contabilizadas y no fueron discutidas, la retribución correspondiente con las funciones de director general era deducible, pues entendía que la teoría del vínculo no puede siempre y en todos los casos absorber las funciones laborales por las mercantiles. En este caso, la Sala de instancia entendía que había una dualidad de funciones perfectamente identificables y que las funciones de director general no eran susceptibles de ser realizadas como miembro del consejo de administración, por lo que no podía aplicarse la teoría del vínculo.

La sentencia de la AN fue recurrida por el Abogado del Estado y, finalmente el TS, con base en su doctrina reciente, ejemplificada, entre otras, en la sentencia de

fecha 27 de junio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3071), concluye que las retribuciones percibidas por sus funciones de alta dirección sí son deducibles.

En este sentido, el TS descarta la consideración de los gastos relacionados con la retribución de los administradores como liberalidades puesto que dicho gasto se origina en una causa onerosa. En consecuencia, la sentencia señala que catalogar la remuneración de los administradores como una liberalidad no deducible, cuando no se cumplen rigurosamente los requisitos establecidos por las normativas laborales y mercantiles, no es correcto.

Además, el TS descarta la aplicación automática de la teoría del vínculo en situaciones en las que el administrador tenga un contrato laboral y la remuneración sea real, efectiva, probada, contabilizada y basada en una contraprestación, ya que, de lo contrario, la aplicación automática de dicha teoría conduciría a “*un resultado totalmente absurdo*”. En esta misma línea, el TS recuerda la doctrina del TJUE sobre este tema, reflejada en sentencias como la de 9 de julio de 2017 (Balkaya), la de 11 de noviembre de 2010 (Danosa) y la de 5 de mayo de 2022 (HJ), que establecen que no es admisible imponer condiciones menos favorables a un trabajador (ni a la empresa que lo contrata) simplemente por el hecho de formar parte del órgano de administración.

Con base en lo anterior, el TS concluye que las retribuciones abonadas a los directores generales con contrato laboral de alta dirección, quienes simultáneamente son vocales del Consejo de Administración, son deducibles en el IS. Esta deducibilidad aplica siempre y cuando dichos gastos estén vinculados a una prestación de servicios auténtica, efectiva y no discutida.

La obligación de retener y pagar a cuenta del IS por los intereses derivados de contratos de cuenta corriente o *cash pooling* surge en el momento en que los intereses se reconozcan en cuenta y se acumulen al principal, si el periodo es inferior al establecido contractualmente

Ignasi Montesinos Oliva y Claudia Vallverdú | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4333)

En la sentencia se plantea la siguiente cuestión de interés casacional: aclarar si la obligación de retener y pagar a cuenta en el IS por los intereses derivados de contratos de cuenta corriente o *cash pooling*, surge mensual o anualmente.

La parte recurrente alega que, en base a lo dispuesto en el artículo 63.1 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, Reglamento del IS vigente en aquellas fechas (artículo 65.1 del actual RIS), existen dos alternativas para determinar el momento en que son exigibles los intereses:

- i) En el caso de que se señale una fecha de vencimiento en el contrato, los intereses resultarán exigibles en el momento de dicha fecha;
- ii) Cuando no se haya señalado una fecha de vencimiento en el contrato, los intereses serán exigibles cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro, o los rendimientos se acumulen al principal de la operación.

En la medida en que en el contrato de *cash pooling* objeto de revisión se establece como fecha de liquidación de los intereses el 31 de diciembre para el ejercicio 2013 y los cinco primeros días del mes de diciembre para el ejercicio 2014 y hasta la finalización de la vigencia de este, la parte recurrente entiende que la obligación de practicar retenciones respecto los intereses devengados nace en la fecha que señalada en el mencionado contrato (alternativa (i)).

Por su parte, el Abogado del Estado alega que la obligación de retener y pagar a cuenta en el IS por los intereses derivados de contratos de *cash pooling* surge mensualmente en todos los casos en que, aunque el clausulado contractual establezca que los intereses son exigibles una vez al año, los mismos se reconocen

en cuenta con periodicidad mensual y se van acumulando al principal, todo ello en base a la alternativa (ii) arriba descrita.

Pues bien, esta última es la tesis que acoge la Sala de lo contencioso-administrativo del TS, quien entiende que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 63.1 RIS (artículo 65.1 de la actual RIS), aunque no sea exigible el pago de los intereses en virtud de lo dispuesto en el contrato, al estar éstos reconocidos en cuenta y acumulados al principal de forma mensual, éstos resultaran exigibles mensualmente. El TS dispone que, si bien el principio de libertad contractual permite a las partes establecer los derechos y obligaciones resultantes del contrato en un marco flexible, ello no puede suponer un menoscabo de derecho de la Hacienda Pública cuando con su cumplimiento se incurra en el presupuesto de hecho determinante de una obligación tributaria como es la de efectuar e ingresar las correspondientes retenciones.

No obstante, el TS matiza que al tratarse de una modalidad de contrato compleja carente de regulación normativa y sujeto a la disponibilidad de las partes en cuanto al contenido y exigibilidad de sus obligaciones, no es posible formular una doctrina que pueda proyectarse sobre cualquier contrato de esta naturaleza, tan solo debe destacarse que no se atenderá a la exigibilidad contractual cuando se reconozcan los intereses en cuenta y se acumulen al principal en un periodo inferior al establecido contractualmente, en la medida en que con ello se incurre en la situación asimilada a la exigibilidad de intereses del artículo 63.1 del RIS (artículo 65.1 de la actual RIS).

No puede admitirse la deducibilidad de retenciones en el IRPF por parte del obligado al pago si estas no fueron practicadas por las sociedades pagadoras en un caso de regularización motivada por la existencia de simulación de rendimientos del trabajo

Javier Povo | Socio

› Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4492)

En el recurso de casación que ha dado lugar a esta sentencia, el auto de admisión había establecido, como cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, la siguiente: *“Determinar si, en el marco de un procedimiento de regularización motivado por la apreciación de la existencia de simulación y en la que se imputan a una persona física como rendimientos del trabajo los ingresos de una entidad interpuesta de la que es socio mayoritario y administrador solidario, puede admitirse la deducibilidad por parte del obligado al pago del IRPF de unas retenciones que no fueron practicadas por las sociedades pagadoras”*.

En el referido auto, se identifica como norma jurídica objeto de interpretación el artículo 99.5 de la Ley del IRPF que dispone que el perceptor de una renta puede deducir de la cuota del IRPF la cantidad que debió serle retenida, cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta.

En el supuesto objeto de litigio, la Administración Tributaria, tras haber iniciado unas actuaciones de regularización, dictó una serie de acuerdos de liquidación contra una sociedad y su administrador, en la medida que entendió que el administrador utilizó la sociedad, de la que además es socio mayoritario, para la simulación de la prestación de unos servicios facturados por la misma que, en realidad, eran el mero cobro de trabajos realizados por dicho administrador como directivo de otras entidades que aparecían como clientes de la sociedad. Así, la simulación declarada determinó la atribución al administrador como rendimientos del trabajo de los importes facturados por la sociedad, minorados en los importes declarados por él, englobados en el aparente sueldo pagado por la sociedad, sin retención.

Para resolver la cuestión de interés casacional, el TS se remite a la doctrina jurisprudencial dictada en sus sentencias 1158/2023, de 20 de septiembre de 2023 (rec. cas. 1321/2022), y 1188/2023, de 27 de septiembre de 2023 (rec. cas. 7336/2021), según la cual el artículo 99.5 de la Ley del IRPF resulta de aplicación cuando el contribuyente declara en su autoliquidación del IRPF ingresos que no han sido objeto de retención o que lo han sido por importe inferior al debido. Así, la Sala determina que cuando la inclusión de las rentas es consecuencia de una regularización en la que se exige una obligación principal, el incumplimiento del retenedor resulta irrelevante a los efectos de modificar dicha obligación principal. Por ello, el supuesto objeto de litigio es ajeno al regulado en el referido artículo 99.5 Ley del IRPF.

A juicio del TS la finalidad perseguida mediante la facturación a través de la sociedad no es otra que evitar la tributación de los rendimientos del trabajo a la escala del IRPF, lo que, a su vez, lleva implícito y determina que no surja la obligación de practicar e ingresar las correspondientes retenciones por las entidades que pagan los servicios dado que lo hacen a otra sociedad. Así, en la medida que la falta de retención se debe a la forma en la que la operación ha sido articulada, no cabe admitir las deducciones de retenciones no practicadas.

No es posible la remisión extemporánea, por iniciativa de la Administración tributaria, de complementos al expediente administrativo inicialmente remitido si no ha sido solicitada por el Tribunal Económico-Administrativo

Daniel Olábarri e Ignacio Echávarri | Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4488), Pon. Sr. Berberoff Ayuda

El debate casacional resuelto en la sentencia analizada gira en torno a una cuestión procedimental, surgida en la vía económico-administrativa que precedió a la sentencia posteriormente recurrida en casación.

Interpuesta ante el TEAR de Castilla y León reclamación económico-administrativa frente a un acuerdo de derivación de responsabilidad, y remitido el expediente por parte de la Administración tributaria, el órgano económico-administrativo acordó la puesta de manifiesto del expediente administrativo a la reclamante, quien presentó entonces el correspondiente escrito de alegaciones. Sin embargo, habiendo ya transcurrido un año desde la interposición de la reclamación, el TEAR recibió, sin mediar solicitud por su parte, una ampliación del expediente administrativo remitida por la Administración tributaria, la cual admitió y trasladó una copia a la contribuyente (para que presentase, en su caso, alegaciones al respecto). El contenido de dicho complemento resultó ser determinante, sirviendo para rechazar la prescripción que era aducida por la reclamante y, a la postre, desestimar la reclamación económico-administrativa, en la medida en que *“del expediente inicialmente remitido nada se derivaba respecto de la prescripción o no del derecho de cobro de la Agencia Tributaria frente al obligado principal”*.

Elevada la cuestión a la vía judicial, el TSJ de Castilla y León dictó sentencia confirmando la resolución recurrida, afirmando en ella que, si bien el TEAR podría no haber tenido en cuenta el complemento del expediente, la admisión y consideración del mismo para su resolución no contraviene el ordenamiento jurídico, por cuanto el TEAR tenía la facultad de solicitar a la Administración la aportación de informes, y, en todo caso, *“el expediente administrativo completo, si no hubiera sido admitido y considerado por el TEAR, sí podría haber sido tenido en cuenta en un eventual recurso contencioso-administrativo de lesividad, pues, sin duda, la Administración hubiera aportado el expediente administrativo completo con este recurso”*.

Ya en sede casacional, el Abogado del Estado critica en su escrito de oposición que la reclamante *“prefirió denunciar la improcedencia de dicho trámite en cuanto al envío y aceptación del complemento del expediente, en lugar de incidir sobre la perspectiva de fondo, es decir, sobre si se había producido o no la prescripción”*, si bien la Sala se opone a esta crítica, declarando que *“no*

cabe reprochar dicho proceder; antes bien, parece una postura coherente con el propio devenir de los acontecimientos”.

Entrando a resolver el fondo del asunto, el Tribunal señala que *“ni los interesados ni, por supuesto, la Administración autora del acto sometido a revisión, pueden adoptar decisiones con inmediata repercusión en el ámbito procedimental que, de una u otra manera, sean susceptibles de alterar su normal tramitación, pues corresponde adoptarlas, exclusivamente, al órgano económico-administrativo”.* Así, sin perjuicio de que el complemento debatido podría haber sido solicitado por el TEAR, lo cierto es que no lo fue, por lo que, a juicio de la Sala enjuiciadora, la aceptación de dicho complemento, remitido a voluntad de la propia Administración, *“puede resultar letal para el mantenimiento del equilibrio que la normativa intenta preservar en el ámbito de la vía económico-administrativa, pudiéndose entender, a la postre, como una respuesta o contestación a las alegaciones del reclamante”.*

Rechaza también la Sala la tesis de que la necesaria neutralidad del procedimiento no se vio comprometida en el caso analizado porque *“la reclamante no padeció indefensión”* en la medida en que *“se le dio trámite de alegaciones, pudiendo aducir lo que a su derecho conviniese sobre su contenido”.* Considera la sentencia que la presencia de dicho trámite de alegaciones no puede en ningún caso modificar la conformidad o no a Derecho de la remisión espontánea del complemento del expediente por parte de la Administración, analizando la legalidad de dicha actuación sin que la presencia del trámite de audiencia tenga relevancia alguna.

Finalmente, tampoco comparte la sentencia la argumentación presentada por el TSJ en el pronunciamiento impugnado relativa a que si no hubiera sido admitido y considerado por el TEAR el expediente completo, éste podría haber sido tenido en cuenta con posterioridad en un eventual recurso contencioso-administrativo de lesividad. Sostiene el Tribunal que en ningún caso puede resolverse la conformidad o no a Derecho de una resolución del TEAR *“en función de un futuro”,* en particular, en función de una posibilidad de revisión de sus propios actos que atribuye el ordenamiento jurídico a la Administración tributaria, máxime cuando *“se desconoce si se hubiera producido y en qué términos”.*

Teniendo presente todo lo anterior, resuelve la cuestión la Sala enjuiciadora acogiendo la postura defendida por la recurrente y estimando el recurso de casación interpuesto, afirmando que el actuar espontáneo de la Administración tributaria en la remisión de este tipo de complementos no se encuentra recogido en la normativa procedimental, y que el plazo de remisión del expediente administrativo tiene naturaleza preclusiva para la Administración tributaria. Por todo ello, concluye estableciendo que *“no resulta posible la remisión espontánea de complementos al expediente administrativo inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados por el Tribunal Económico Administrativo, de oficio o a instancia de parte”.*

SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

La admisión a trámite de una reclamación económico-administrativa no impide al TEAC decidir, en su resolución final, que aquella es inadmisibile por extemporánea, impidiendo su acceso a la jurisdicción

Clara Jiménez y Samanta Díaz | Socia y abogada

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de septiembre de 2023
(ECLI:ES:AN:2023:4767)

En esta ocasión, la AN sostiene que la admisión y tramitación de la reclamación no constituye un acto propio del tribunal que impida, posteriormente al enjuiciarlo, declararlo inadmisibile por extemporáneo.

Además, matiza que la decisión del recurrente de no esperar a la resolución expresa del TEAC y, en ejercicio legítimo de sus derechos, acudir a la vía contencioso-administrativa directamente, no subsana la extemporaneidad declarada posteriormente de la reclamación ante el TEAC.

Según la opinión de la Sala, la superación del plazo establecido en el artículo 235.1 de la LGT debe conllevar la inadmisión de la reclamación, habida cuenta que no hay acto propio del TEAC que pueda apreciarse a la luz del artículo 239.4 de la LGT, el cual autoriza al tribunal económicoadministrativo a considerar la causa de inadmisibilidat en la resolución final.

Aunque la recurrente defendió la existencia de una violación del Derecho de la Unión Europea, por constituir la inadmisión un bloqueo o una grave dificultad de acceso a la jurisdicción, la Sala considera que el Derecho de la Unión no fue infringido, ya que su aplicación se rige por el principio de autonomía institucional y procesal, no imponiendo un procedimiento específico en derecho interno. La AN aclara que no hay tal obstáculo porque el plazo establecido para recurrir es proporcional y adecuado, lo cual ni siquiera se discute en el litigio, siendo la falta de diligencia del recurrente el único obstáculo en este caso.

Así las cosas, la AN recuerda, citando la STS de 6 de junio de 2011 (Rec.1538/2008), que: *“la vía económico-administrativa constituye una fase preceptiva y previa al acceso a la jurisdicción, por la que el contribuyente debe pasar de forma ineludible antes de acudir a los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa para satisfacer su derecho a la tutela judicial efectiva. Se trata, pues, de un presupuesto inexcusable para el acceso a la jurisdicción”*. Acaba aclarando que no puede entenderse agotada dicha vía cuando el recurso se interpone extemporáneamente.

Derecho al error sin sanción

Antonio Ruiz | Counsel

- › Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 28 de noviembre de 2023 (ECLI:ES:TSJGAL:2023:7835)

En su sentencia de 28 de noviembre de 2023, el TSJ de Galicia analiza el derecho al error sin sanción en el contexto de una infracción del artículo 191.1 de la LGT, en el que el obligado tributario dejó de ingresar en los plazos establecidos reglamentariamente por declarar incorrectamente las ganancias patrimoniales incluidas en las autoliquidaciones del IRPF presentadas, derivadas de la venta de participaciones de una entidad de las que era titular junto con su esposa.

Como motivo en base al cual se insta la anulación del acuerdo sancionador, el actor alega la ausencia del elemento subjetivo del tipo, considerando que la sanción impuesta no cumple las mínimas exigencias de motivación, faltando la prueba de la culpabilidad.

El TSJ de Galicia estima el recurso y anula la sanción, indicando que el hecho de que el actor aceptase la regularización practicada y firmase en conformidad, no equivale a una aceptación de la culpabilidad de su conducta, ni por tanto merece un reproche sancionador, pues junto con el elemento objetivo (la acción o conducta infractora) debe concurrir el elemento subjetivo (la culpabilidad). En ese sentido, el TSJ de Galicia repara en que la aceptación de este tipo de argumentos equivaldría a sancionar comportamientos por el solo hecho de implicar un incumplimiento de las normas y un incumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el caso objeto de análisis, existen datos que permiten dudar del ánimo o voluntariedad infractora en el comportamiento del recurrente, entre otras cosas, por la complejidad de las operaciones ejecutadas. Si bien esto no impide que la Administración tributaria lleve a cabo las oportunas regularizaciones, sí debe servir como un elemento que diluye el elemento subjetivo de su conducta.

El TSJ de Galicia concluye advirtiendo que, si bien el “derecho al error” todavía no ha tenido reflejo en la LGT, quizá se haya iniciado un camino que conduzca a evitar sanciones por incumplimientos involuntarios de las normas fiscales. Con ello, el citado tribunal establece que la complejidad de las normas y de los procedimientos, al que quedaría vinculada la regulación del derecho, opera como factor a tener en cuenta a la hora de valorar la culpabilidad del obligado tributario; y al mismo tiempo, recuerda que el necesario análisis del elemento de culpabilidad no desaparece cuando el obligado tributario cuenta con la asistencia de asesores en las gestiones de naturaleza fiscal, sino que se mantiene en toda su extensión.

El TSJ de Madrid exige a las EDAV un empleado con contrato laboral a jornada completa gestionando la actividad de arrendamiento de inmuebles a los efectos aplicar el régimen especial

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

- › Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de octubre de 2023 (ECLI:ES:TSJM:2023:11547)

De acuerdo con la literalidad de la Ley del IS, el régimen especial de EDAV es aplicable a las sociedades que tienen como “actividad económica principal el arrendamiento de viviendas”.

Por su parte, el artículo 5.1 de la Ley del IS definitorio del concepto de actividad económica establece que, para el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Conviene destacar que este mismo artículo también establece que para grupos de entidades el concepto de actividad económica se valora a nivel grupo.

Sentencias de los TSJ

En este contexto normativo, la Administración había negado la aplicación del régimen EDAV a una sociedad que arrendaba 15 viviendas y que había externalizado las labores comerciales, administrativas y legales con un gestor vinculado mediante un contrato de servicios, por entender que no constaba personal empleado y que el volumen de inmuebles de la sociedad no justificaba la externalización de la gestión.

En la misma línea, el TSJ de Madrid entiende que, en la medida en que el régimen EDAV alude expresamente a la actividad económica de arrendamiento de vivienda, y existiendo una definición expresa de dicho concepto en la propia Ley del IS con requisitos “absolutamente claros”, hay que atender a los términos expresos de la norma y no extender el desarrollo de actividad económica de arrendamiento a otros supuestos.

Así, el Tribunal concluye que la sociedad no cumple las condiciones a los efectos de actividad económica de arrendamiento por no contar con un trabajador empleado a jornada completa mediante contrato laboral, y ello con independencia de que esta arriende 15 viviendas, ya que la ley no vincula el concepto de actividad económica al número de inmuebles.

Por último, ha de señalarse que esta interpretación literal de la Ley es la que había seguido también la DGT en las consultas [V2401-21](#) y [V2685-21](#) donde se acudía al concepto de actividad económica de arrendamiento del artículo 5.1 de la LIS, y en concreto a la necesidad de trabajador a jornada completa, a los efectos de interpretar los requisitos para la aplicación del régimen EDAV.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

DGT

La inversión indirecta en sociedades inmobiliarias cotizadas está exenta del Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas

José Suárez y Maddalen Aguirre | Socio y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2537-23 de 21 de septiembre de 2023

El pasado 21 de septiembre, la DGT analizó un caso en el que el consultante, residente fiscal en México, era poseedor del 1% del capital social de la Entidad B, constituida con arreglo a las leyes mexicanas. La Entidad B, a su vez, poseía el 98,79% de los fondos propios de la Entidad C, una sociedad española acogida al régimen fiscal especial de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. Las acciones de la Entidad C se negociaban en un mercado organizado y más del 50% de su activo estaba compuesto por bienes inmuebles ubicados en España. Por ende, dado que la principal inversión de la Entidad B era su participación en la Entidad C, al menos el 50% del activo de la Entidad B estaba indirectamente compuesto por bienes inmuebles ubicados en España.

De esta forma, la DGT ha aclarado el alcance de la Ley 38/2022, en virtud de la cual se creó el ITSGF, en relación con la inversión indirecta en sociedades inmobiliarias cotizadas. En este sentido, es preciso señalar que, atendiendo a lo dispuesto por la Ley del IP, la cual resulta de aplicación en todo aquello que no esté previsto en la Ley 38/2022, el consultante solo podrá estar sujeto al IP por obligación real, ya que no es residente en España, sino en México.

El interés de esta consulta radica en el hecho de que la Ley del IP establece que se consideran situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades cuyo activo esté constituido en al menos un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español. Sin embargo, en el caso del consultante, dado que la entidad en la que participa indirectamente es una entidad cuyos valores están admitidos a negociación en un mercado organizado, estas no se considerarían situadas en territorio español, por lo tanto, la titularidad de dichas participaciones no estaría sujeta al IP en España por obligación real.

En virtud de ello, la DGT entiende que, al igual que en el IP, la titularidad de las participaciones del consultante no estará sujeta al ITSGF por obligación real. Esta consulta interpreta de forma razonable la normativa aplicable y elimina uno de los problemas que se habían identificado en la regulación del “nuevo” artículo 5 de la Ley del IP. Todavía quedan otros que esperamos que vayan siendo solucionados mediante una interpretación finalista alineada con las indicaciones que la Ley 38/2022 contenía en su exposición de motivos.

Aplicación de la exención sobre participaciones sociales de la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio

José Suárez e Ignacio Pascual | Socio y abogado

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2390-23 de 5 de septiembre de 2023

La aplicación de la exención sobre participaciones de la empresa familiar prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del IP ha sido objeto de numerosas controversias debido a la casuística derivada de la interpretación de los requisitos que deben cumplirse para poder beneficiarse de la misma. En este sentido, la presente consulta arroja mayor seguridad sobre la forma en que dichos requisitos deben cumplirse a los efectos de que la exención resulte de aplicación.

Cabe recordar que esta exención puede aplicarse tanto de forma individual, cuando el sujeto pasivo ostente, al menos, el 5% del capital social de la entidad, como de forma conjunta, cuando el sujeto pasivo junto con sus parientes hasta el segundo grado posea participaciones representativas de, al menos, el 20% del capital social de la misma entidad. Además, la aplicación de la exención queda supeditada a la concurrencia cumulativa de los siguientes requisitos: (i) que la sociedad en cuyo capital se participa no tenga la condición de patrimonial y (ii) que el sujeto pasivo -cuando se trate de aplicación individual- o algún miembro del grupo de parentesco -en caso de aplicación conjunta-, ejerzan funciones de dirección cuya remuneración suponga más del 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

En el supuesto de hecho planteado, el consultante posee más del 5% del capital de una entidad individualmente. Sin embargo, la participación junto con su cónyuge no alcanza el umbral del 20%. Asimismo, es el cónyuge del consultante quien ejerce funciones de dirección en la sociedad representativas de más del 50% de sus retribuciones totales. Así las cosas, pregunta el consultante si es posible que ambos se apliquen la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del IP.

Debe señalarse que no se cuestiona la naturaleza de la entidad, requisito que se entiende cumplido a efectos de la aplicación de la exención y que se encuentra fuera del objeto de consulta, sino que lo aquí relevante es determinar si, aun incumpléndose el requisito referido al porcentaje de participación conjunta, es aplicable la exención de forma individual cuando no sea el propio sujeto pasivo quien ejerce las funciones de dirección, sino un miembro de su grupo de parentesco, a estos efectos, su cónyuge.

El Centro Directivo interpreta el citado precepto de acuerdo con el principio de literalidad y, en consecuencia, niega la aplicación de la exención tanto al consultante como a su cónyuge. Esto se debe a que al no alcanzar el umbral del 20% de participación conjunta, la aplicación de la exención a ambos contribuyentes queda descartada, pudiendo únicamente beneficiarse de la exención aquel que ostente al menos el 5% en el capital social de forma individual, esto es, el consultante. Sin embargo, al tratarse de la aplicación individual de la exención, la DGT afirma que debe ser el propio sujeto pasivo quien ejerza funciones de dirección para dar por cumplido el requisito previsto en el apartado c) del precepto y no un miembro del grupo de parentesco, pues la Ley del IP contempla este inciso únicamente para la aplicación conjunta de la exención. Por consiguiente, en tanto que es su cónyuge y no él quien lleva a cabo dichas funciones, la DGT concluye que ninguno tiene derecho a beneficiarse de la misma.

Finalmente, el Centro Directivo aprovecha la ocasión para recordar que el ejercicio de funciones de dirección debe quedar acreditado mediante nombramiento o contrato y que, por tanto, sólo los rendimientos obtenidos con posterioridad a la efectividad de dicho título habilitante computarán para determinar si las retribuciones derivadas del ejercicio de funciones de dirección constituyen, al menos, el 50% de los rendimientos empresariales, profesionales o del trabajo personal del sujeto pasivo.

Canje de valores y reparto posterior de dividendos: aplicación del régimen de neutralidad, aplicación de exención y análisis sobre entidad patrimonial

José Azqueta y Marta Rodríguez | Socio y abogada

› [Consulta de la Dirección General de Tributos V2328-23 de 10 de agosto de 2023](#)

Un matrimonio posee el 100% del capital social de las entidades españolas A y B. Con el fin de modificar la estructura del grupo y modernizar la actividad llevada a cabo por ambas sociedades, el matrimonio plantea la posibilidad de realizar un canje de valores por el cual el aportará su participación en la entidad B a la sociedad A, recibiendo a cambio participaciones de esta última entidad en la misma proporción en la que participaban en el capital social de B.

Dicha modernización traerá consigo la alteración del objeto social de la entidad A, la cual pasará a realizar actividades propias de una entidad holding, ostentando medios materiales y humanos suficientes: los primeros debido a que destinará los dividendos posteriormente repartidos por la sociedad B para canalizar sus inversiones y, los segundos, en tanto que el órgano de administración desempeñará funciones de gestión y administración de participaciones.

Como consecuencia de esta reestructuración, los consultantes plantean las siguientes cuestiones: (i) la posibilidad de aplicar el régimen especial de diferimiento fiscal a la operación descrita; (ii) si, una vez realizado el canje de valores, el reparto de dividendos estará exento de tributación en virtud del artículo 21 de la Ley del IS y (iii) si los dividendos percibidos, los cuales se materializarán en tesorería y valores a corto plazo, computarán como valores afectos para determinar si la sociedad A tendrá carácter de entidad patrimonial.

En cuanto a la primera de las cuestiones, la DGT, dejando al margen el estudio de la concurrencia de motivos económicos válidos que justifiquen la operación, entiende que, en principio la misma podría beneficiarse de neutralidad fiscal puesto que se encuadra en la definición recogida en el artículo 76.5 de la Ley del IS y, tanto los socios que llevan a cabo el canje de valores como la sociedad que adquiere los mismos, son residentes en territorio español.

Respecto a la posibilidad de aplicar la exención al reparto de dividendos procedentes de tesorería de la entidad B a la sociedad A tras la reestructuración del grupo, el Centro Directivo recuerda que, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 21 de la Ley del IS, la exención resultará de aplicación, sin que el hecho de que haya habido un diferimiento fiscal anterior sirva como óbice a la aplicación de la exención. Debido a que las participaciones entregadas y recibidas en el canje de valores conservarán su valor, así como la fecha de adquisición originales, de los datos de la consulta se desprende que la participación de A en B es superior al 5% y se ha mantenido durante un período superior a un año. Por consiguiente, la DGT concluye que los dividendos sí estarán exentos de tributación hasta el límite del 95%.

Finalmente, en relación con la condición de entidad patrimonial a efectos de la Ley del IS, el Centro Directivo recuerda que tendrán la consideración de patrimoniales aquellas entidades en las que más de la mitad de su activo se constituya por valores, debiéndose atender, en caso de que la sociedad tenga la condición de dominante de un grupo mercantil, a los balances consolidados. En el supuesto de hecho, la sociedad A es dominante del grupo, por lo que deberá consultar el balance conjunto con B para determinar si tiene o no la condición de sociedad patrimonial. A estos efectos, la DGT afirma que, tanto la tesorería como los valores a corto plazo, en principio, no se considerarán afectos a la actividad económica y, por tanto, tendrán la consideración de valores para determinar si la entidad es o no patrimonial. Sin embargo, introduce dos matices: en relación con la tesorería, ésta podría considerarse afecta a una actividad económica cuando no proceda de la transmisión de elementos patrimoniales ni de valores no computables y, respecto a los valores a corto plazo, la DGT afirma que no todos tienen consideración de valor a efectos de la Ley del IS y que hay que estar al caso concreto para determinar si computan como elemento afecto o no.

El derecho a realizar una operación de reestructuración sobre unas acciones gravadas con un derecho de usufructo corresponde al nudo propietario

Sergi Aguilar y Marc Barroso Cantero | Abogados

› [Consulta de la Dirección General de Tributos V2389-23 de 5 de septiembre de 2023](#)

La DGT analiza un caso en el que se cuestiona la capacidad de realizar una operación de reestructuración al amparo del régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del IS (el “Régimen de Neutralidad”) por parte de una persona física, consistente en una aportación no dineraria de

acciones respecto de la cual hay una parte de las acciones que está gravada con un derecho de usufructo.

En el caso objeto de análisis, se pretende llevar a cabo, por parte de PF1, una operación de reestructuración, en virtud de la cual pretende aportar a una sociedad holding de nueva creación (Newco 1) participaciones representativas del 24,5% del capital social de la Sociedad A como pleno propietario, así como la nuda propiedad de participaciones representativas del 25,5% del capital social de la Sociedad A, poseídas ambas de forma ininterrumpida desde agosto de 2015. El derecho de usufructo que recae sobre las participaciones representativas del 25,5% del capital de la sociedad A lo seguirá ostentando PF2, padre de PF1, y alcanza tanto los derechos políticos como los económicos. El principal activo de la Sociedad holding A está constituido por participaciones en sociedades que se dedican a la explotación mundial del negocio hotelero y de calzado.

En este contexto, se cuestiona si dicha operación de reestructuración se puede acoger al Régimen de Neutralidad y, si con motivo de la aportación no dineraria, tanto PF1 como Newco 1 se subrogarán en el coste de adquisición y antigüedad que tenía PF1 en la Sociedad A.

En este sentido, a los efectos de confirmar el tratamiento aplicable en relación con las acciones gravadas con el derecho de usufructo, la DGT comienza señalando que de acuerdo con el artículo 127 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la cualidad de socio corresponde al nudo propietario y ello con independencia de que los derechos políticos y económicos correspondan al usufructuario.

A este respecto, la DGT destaca la STS 149/2016 y la Sentencia de la AP de Madrid de 2 de marzo de 2018 para concluir que las acciones pueden ser objeto de un derecho real de usufructo, lo que supone un desdoblamiento de la titularidad de la acción entre el nudo propietario y usufructuario y que, además de su condición de socio, expresamente atribuida por ley y que no puede ser alterada estatutariamente, el nudo propietario de acciones ostenta, por la propia esencia de la institución, todos los derechos incorporados a los títulos que no estén conferidos, en cada caso, al usufructuario.

En base a la jurisprudencia expuesta, la DGT remarca que PF1 podrá aportar la plena propiedad del 24,5% del capital social de la Sociedad holding A y, adicionalmente, la nuda propiedad del 25,5% de dicha sociedad, por lo que estaría aportando acciones representativas del 50% del capital social de la Sociedad holding A.

Por lo tanto, en relación a la aportación planteada, la DGT concluye que el derecho a realizarla corresponde al pleno propietario o nudo propietario, al tener éste la cualidad de socio y, en consecuencia, con ocasión de dicha operación, tanto la plena como la nuda propiedad conservarán la misma valoración, a efectos fiscales, que tenían con anterioridad a la aportación y no se integrará renta alguna en la base imponible del aportante, siempre y cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 87 de la Ley del IS. En particular, siempre que tales derechos se hayan poseído de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación y siempre que, una vez realizada la aportación, el titular de tales derechos participe en los fondos propios de la entidad beneficiaria en, al menos, un cinco por ciento, lo que parece cumplirse de acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta.

Aplicación del Régimen Beckham a aquellos trabajadores que tuvieron previamente un EP en España

Alejandra Flores y Pepe Morató | Abogados

- › Consulta de la Dirección General de Tributos V2817-23 de 17 de octubre de 2023

La consulta analiza el caso de una persona física no residente en España que tributa por el IRNR por las rentas obtenidas por la explotación de bienes inmuebles de su propiedad mediante un establecimiento permanente, para lo que contaba con una persona contratada a tiempo completo para la gestión de los citados inmuebles.

El consultante está valorando una oferta de trabajo en España que, de aceptarla, supondría el traslado de su residencia a España. A estos efectos, se plantea la posibilidad de acogerse al Régimen Beckham, para lo cual valora el cese del establecimiento permanente para pasar a tributar por las rentas que obtenga como rendimientos del capital inmobiliario obtenidos sin mediación de establecimiento permanente.

En ese contexto, la DGT da respuesta a las tres cuestiones que plantea el consultante, concluyendo que: (i) en el período impositivo en el que el consultante adquiera la residencia fiscal en España, así como en los siguientes períodos impositivos en los que continúe aplicando el Régimen Beckham, no podrá obtener rentas que se califiquen como obtenidas mediante un establecimiento permanente, sin que el hecho de haber tributado en el pasado por el IRNR por la obtención de rentas a través de un establecimiento permanente impida la aplicación del citado régimen; (ii) el cese del establecimiento permanente se tendrá que producir con anterioridad al primer período impositivo de aplicación del régimen especial, esto es, en un período impositivo en el que el consultante no tenga su residencia fiscal en España; y (iii) al cesar el establecimiento permanente y estando acogido al citado régimen fiscal especial del artículo 93 de la Ley del IRPF, los rendimientos del capital inmobiliario que obtenga el consultante tributarán de acuerdo con las normas del IRNR, con las especialidades previstas en la normativa del IRPF (artículo 93.2 de la Ley del IRPF y artículo 114 del Reglamento del IRPF).

Los servicios prestados a una empresa española desde Italia en modalidad de teletrabajo se podrán someter a tributación en España por el IRNR siempre que se requiera del desplazamiento a España y se presten físicamente desde ese territorio

Alejandro Irache y Pilar Valero | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2790-30 de 16 de octubre de 2023

La DGT analiza en esta consulta la tributación en un supuesto en el que una persona física con residencia a efectos fiscales en Italia presta servicios -por cuenta ajena- desde dicho país a una empresa española en modalidad de teletrabajo.

Asimismo, con carácter esporádico, el trabajador se desplaza a España para prestar sus servicios a la empresa española.

En relación con la cuestión planteada, la DGT, en aplicación conjunta del artículo 15 del Convenio hispano-italiano, los comentarios del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE al mencionado artículo y el artículo 13.1.c).1º del texto refundido de la Ley del IRNR, concluye que se podrán someter a tributación por el IRNR en España aquellas rentas que obtenga el contribuyente como consecuencia de los servicios que requieran de su desplazamiento a España y sean prestados físicamente en dicho territorio.

Matiza la DGT que lo anterior solo se produciría siempre y cuando no se den todos los requisitos del apartado 2 del artículo 15 del Convenio, en cuyo caso, los rendimientos obtenidos solo podrían someterse a tributación en el país de residencia.

Por su parte, las rentas que obtenga el contribuyente por sus servicios prestados desde Italia en modalidad de teletrabajo para la empresa española estarán sometidos a tributación en su país de residencia, esto es, Italia.

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 © 2024 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

Diagonal 640, 8^ºA
08017 – Barcelona

—

Rue Belliard 9
1040 – Brussels

—

Rua Barata Salgueiro, 21
1250-141 – Lisbon

—

17 Hill Street
W1J 5LJ – London

—

Castellana 50
28006 – Madrid

—

Castellana 259 A
28046 – Madrid

—

375 Park Avenue 38th floor
10152 – New York

—

8 Marina Blvd
018981 – Singapore
www.perezllorca.com

