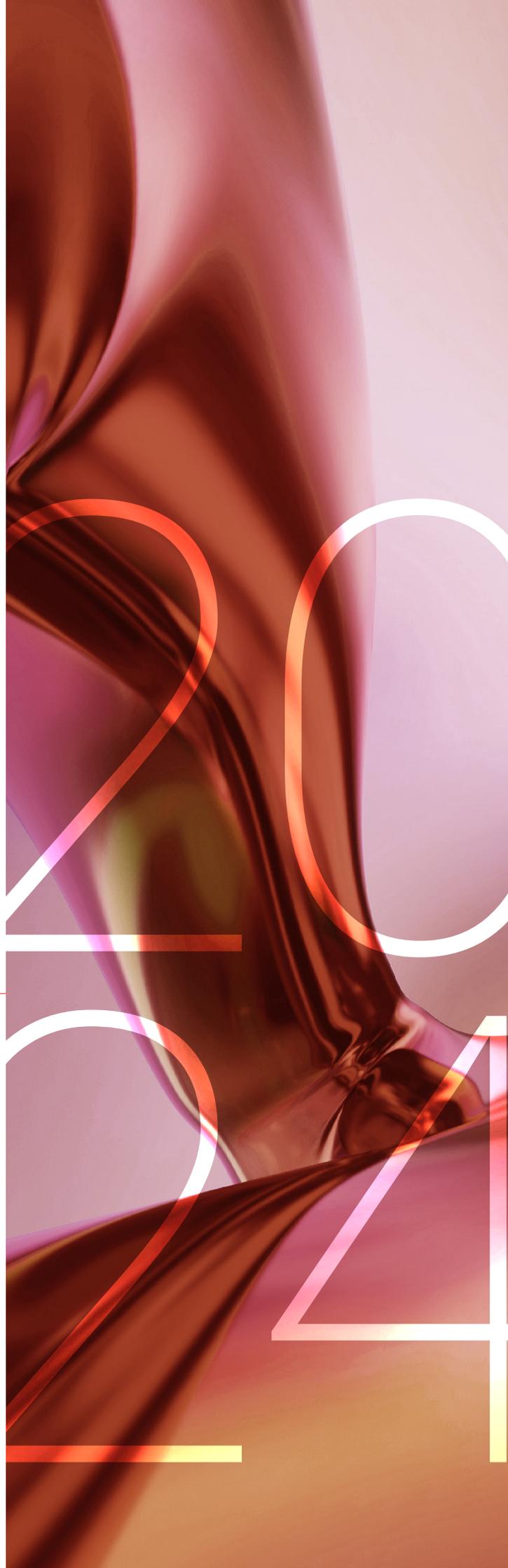


Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

FEBRERO 2024



Índice

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Tribunal Constitucional declara inconstitucionales determinadas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por el Real Decreto-ley 3/2016 /4

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

El inicio de un procedimiento sancionador tras la retroacción por defectos formales sin pronunciamiento del TEAC acerca de la sanción, vulnera el principio *non bis in ídem* en su faceta procedimental /6

La comunicación de inicio de un procedimiento inspector es válida a efectos de entender finalizado un procedimiento anterior de devolución de ingresos derivados de la norma del tributo, aun cuando no incluya referencia expresa a tal finalización /7

Debe otorgarse un nuevo trámite de audiencia frente al acuerdo sancionador rectificado como consecuencia de la estimación parcial a las alegaciones al acta /8

La base de las sanciones tributarias por solicitar indebidamente devoluciones o determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios no puede ser objeto de “neteo” /9

Cuando existan indicios suficientes de la caducidad del procedimiento sancionador, el tribunal debe proceder de oficio a su valoración, aunque no haya sido invocada por las partes /10

Impacto de la gestión compartida del IBI a efectos de impugnación de liquidaciones /11

Las remuneraciones abonadas a los administradores no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la Junta General /12

El TS determina que la distinción entre investigación básica y aplicada es fiscalmente artificial, estando ambas, como regla general, sujetas y no exentas en el IVA y dando lugar al 100% de deducibilidad /13

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

La rectificación de un acta de disconformidad derivada en una distinta valoración de inmuebles escindidos califica como una mera rectificación de errores, sin que sea necesario acudir al procedimiento regulado en el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2007 /14

Índice

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

DGT

La regla de LBO para la deducibilidad de gastos financieros en el grupo de consolidación fiscal aplica con carácter adicional y previo al límite general /16

La DGT considera de aplicación el criterio de establecimiento permanente referente a los FIAs a fondos extracomunitarios que tengan un esquema de gestión similar /17

Alquiler de viviendas e Impuesto sobre Actividades Económicas /17

TEAC

La incorrecta determinación de la base imponible de la UTE y consiguiente incorrecta imputación a sus socios constituye el elemento objetivo de la infracción del artículo 196 LGT /18

El principio de prohibición de la *reformatio in peius* impide que pueda alterarse el contenido de una resolución de un tribunal económico-administrativo que posteriormente ha sido anulada por el TEAC cuando en la resolución anulada se hayan reconocidos derechos a favor del contribuyente que no se hubieran debatido por la Administración en el recurso de alzada.

En segundo lugar, sienta que el límite cuantitativo de la responsabilidad del art. 42.2.a) de la LGT no puede rebajarse en gasto alguno por el hecho de que los bienes o derechos en cuestión estén vinculados a una actividad económica del deudor principal /20

El TEAC cambia de criterio con base en la jurisprudencia del TS y establece que, en supuestos de diferimiento del ingreso del IVA a la importación, no cabe que se inicie la vía de apremio cuando, con carácter previo a la notificación de la misma mediante providencia, se ha procedido al ingreso de la deuda del IVA a la importación /21

La nueva regulación del procedimiento de devolución a no establecidos permite iniciar un requerimiento de información adicional en el seno del mismo procedimiento y debe garantizarse un trámite de audiencia aunque no esté previsto en la normativa /22

El TEAC corrige su criterio de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE y el TS, y niega la aplicación automática de la teoría del vínculo. Exención de la indemnización por despido de alto directivo que también pertenece al consejo de administración /23

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Tribunal Constitucional declara inconstitucionales determinadas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por el Real Decreto-ley 3/2016

Daniel Olábarri y Pilar Valero | Counsel y abogada

- › Sentencia del Tribunal Constitucional de 18 de enero de 2024. Cuestión de inconstitucionalidad 2577-2023. (ECLI:ES:TC:2024:11)

El pasado 20 de febrero se publicó en el BOE la Sentencia 11/2024, de 18 de enero, por la que el Pleno del TC estimó por unanimidad la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN en relación con el artículo 3.1, apartados primero y segundo, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social (“RDL 3/2016”).

La sentencia declara inconstitucionales y nulas las medidas contenidas en el citado artículo 3.1, apartados primero y segundo del RDL 3/2016, las cuales resultaban de aplicación a los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016. Dichas medidas eran las siguientes:

- Reducción de los límites a la compensación de bases imponibles negativas;
- Introducción *ex novo* de un límite a la aplicación de las deducciones por doble imposición interna e internacional; y
- Obligación de integrar automáticamente en la base imponible del impuesto, en los cinco primeros períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, el importe de los deterioros de participaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles en ejercicios anteriores, con independencia de la efectiva recuperación de valor de la participación.

Las dos primeras medidas solo resultaban de aplicación a los contribuyentes con una cifra de negocios superior a 20 millones de euros en los doce meses previos, y continuaban en vigor hasta esta sentencia. Por su parte, la tercera medida podía afectar a cualquier sujeto pasivo del IS, y únicamente desplegó sus efectos en los cinco primeros períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016.

El TC considera que la aprobación de dichas medidas por Real Decreto-ley ha vulnerado el artículo 86.1 de la Constitución, porque mediante dicho instrumento normativo no se puede “afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I”. En concreto, el TC estima afectado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 de la Constitución.

En este sentido, en aplicación de una reiterada doctrina respecto de los límites al uso del Real Decreto-ley en éste ámbito, el TC considera (i) que el RDL 3/2016 altera un pilar básico del sistema tributario, como es el IS; (ii) que los elementos del impuesto a los que afectan las modificaciones enjuiciadas (base imponible y cuota) son parte esencial de su estructura; y (iii) que los cambios introducidos, según reconoce el propio preámbulo del RDL 3/2016, son “de relevancia”, como así confirman las previsiones de su impacto recaudatorio aportadas por el Gobierno, que adoptó la norma para dar respuesta al problema del déficit.

No obstante, siguiendo la tendencia de anteriores pronunciamientos del TC, la sentencia señala que, por exigencias del principio de seguridad jurídica, se limitan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, de manera que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la sentencia:

- Aquellas obligaciones tributarias devengadas por el IS que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.

Sentencias del TC

- Aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha.

Como analizamos en nuestra Nota Jurídica “[El Tribunal Constitucional declara inconstitucionales determinadas modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016](#)”, junto a la cuestión relativa a la competencia del TC para limitar en el tiempo los efectos de una declaración de nulidad como es la que se deriva de la inconstitucionalidad, y aun dentro de los márgenes de dicha limitación, se plantean algunas cuestiones respecto del ámbito de la misma, y ello tanto por lo que a las medidas declaradas inconstitucionales se refiere, como respecto del resto de medidas contenidas en el RDL 3/2016, en cuyo análisis no entró el TC al no haber sido incluidas en el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad y no disponer el TC de la facultad de analizarlas de oficio.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

El inicio de un procedimiento sancionador tras la retroacción por defectos formales sin pronunciamiento del TEAC acerca de la sanción, vulnera el principio *non bis in ídem* en su faceta procedimental

Clara Jiménez | Socia

› Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:223)

En la sentencia comentada, el órgano económico administrativo había anulado una liquidación por motivos formales y había, asimismo, anulado la sanción correspondiente a tal liquidación sin manifestarse sobre la misma. En ejecución de la resolución la Administración tributaria retrotrae el expediente y dicta una nueva liquidación por el mismo importe, y respecto de la sanción, carga en plan el correspondiente procedimiento sancionador, lo inicia e impone sanción.

El TSJ de Canarias estima el recurso del contribuyente por considerar que se trata de un nuevo procedimiento sancionador y por lo tanto se vulnera el principio *non bis in ídem* en su dimensión procedimental al apreciar identidad de hecho, sujeto y fundamento entre la infracción que se pretendió sancionar en el procedimiento anulado y la del nuevo procedimiento sancionador.

El TS, tras un análisis de los artículos 239 de la LGT y 66 del RRVA, así como de la jurisprudencia recaída en la materia llega a la conclusión de que *“(E)en las específicas circunstancias de este caso (...) la dimensión procedimental del principio non bis in ídem se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y a una nueva sanción con relación al mismo obligado tributario y por los mismos hechos.”*

El Tribunal se fundamenta para llegar a su conclusión en que (i) el nuevo acuerdo sancionador no constituye un acto de ejecución de la resolución económico-administrativa ya que esta no lo exigía y no incorporaba criterio alguno al respecto, y (ii) que no es aplicable a la sanción la doctrina del TS sobre ejecución de sanciones por vicios sustantivos dado que la liquidación justamente se anula por vicios formales, reconociendo que en el caso de autos, la AEAT no tenía alternativa alguna para imponer esa sanción.

Es relevante la incorporación en esta sentencia de dos reflexiones que traen causa de la STS 1328/2023, de 25 de octubre:

- Que los tribunales económico-administrativos deberían destinar lo que el TS denomina *“una especial dedicación argumental”* a las consecuencias en materia sancionadora de la nulidad de las liquidaciones. Al margen de lo abstracto de la expresión utilizada, parece referirse a que los órganos económico-administrativos cuando se pronuncian sobre las liquidaciones apreciando defectos formales o materiales, deberían pronunciarse respecto de las sanciones respectivas.
- Y que, a tal efecto, los tribunales económico-administrativos (obviamente) no ostentan discrecionalidad, sino que están sometidos al respecto al principio *non bis in ídem*.

Hasta esta sentencia, los supuestos en los que se había pronunciado el TS presentaban dos diferencias con el actual: el TEA anulaba la liquidación por motivos materiales, y además se pronunciaba expresamente sobre la sanción, analizándola con cierto detalle para señalar que su imposición era correcta y que debía procederse a dictar la nueva sanción ajustándose a la nueva liquidación que resultara en ejecución de la resolución (STSs de 16 de diciembre de 2014, 27 de septiembre de 2022 y la mencionada de 25 de octubre de 2023). Es más, en esta última se planteaba como cuestión con interés casacional si en los supuestos en los que se estima la reclamación económico-administrativa anulando la liquidación por motivos materiales, debe anularse la sanción o simplemente debe ser objeto de una nueva cuantificación. La mencionada sentencia lamentablemente no da respuesta a la cuestión planteada.

En el caso que nos ocupa, ni la anulación se produce por razones formales, razón por la que el cumplimiento del mandato del TEAC no constituye un acto de ejecución, sino una retroacción de actuaciones, ni el TEAC se pronuncia sobre la sanción. Estas diferencias motivan que el fallo de la sentencia sea coherente con la jurisprudencia recaída hasta ahora.

La comunicación de inicio de un procedimiento inspector es válida a efectos de entender finalizado un procedimiento anterior de devolución de ingresos derivado de la norma del tributo, aun cuando no incluya referencia expresa a tal finalización

Daniel Olábarri e Ignacio Echávarri | Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de enero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:51)

Como es sabido, una de las formas de terminación de un procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación es el *“inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección”* (art. 127 LGT) cuando ésta se produzca dentro del plazo máximo de duración de dicho procedimiento. A su vez, la comunicación de inicio de un procedimiento de inspección debe contener, cuando así proceda, expresa *“indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica”* (art. 87 RGAT).

En la sentencia analizada la Sala resuelve un supuesto de hecho en el que el contribuyente había instado un procedimiento de devolución de IVA del ejercicio 2018, a fin de que se le devolviera el saldo pendiente de compensar existente a 31 de diciembre de 2018. Con anterioridad al transcurso del plazo de seis meses previsto para la resolución de la solicitud de devolución, la Administración tributaria inició un procedimiento de inspección de carácter general, cuyo objeto era igualmente la comprobación de la situación tributaria en relación con el IVA de ese mismo ejercicio 2018. No obstante, la Administración no incluyó, en la comunicación de inicio, ninguna referencia relativa a la finalización del procedimiento de devolución anterior.

Por este motivo, el contribuyente entendía que el procedimiento inspector no había puesto fin al procedimiento de devolución y, por tanto, transcurridos seis meses desde el inicio de éste, su solicitud de devolución había sido estimada por silencio, por lo que instó a la Administración tributaria a que le ingresara el importe de la devolución. Ante la negativa de la Administración, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por la sentencia de instancia al entender que la falta de mención en la comunicación de inicio a la finalización del procedimiento de devolución suponía que tal finalización no había tenido lugar.

Así, la cuestión objeto de controversia planteada al TS exigía, por un lado, la ponderación de la posible situación de indefensión, incertidumbre y falta de seguridad jurídica en la que podría verse el contribuyente por la falta de mención a la finalización del procedimiento de devolución en la comunicación de inicio, y, por otro, la valoración de si la omisión de dicha mención por parte de la Administración tributaria, merece o no la consideración de «esencial» a efectos de determinar la anulabilidad del acto administrativo y la validez de la comunicación de inicio como vía de finalización del procedimiento de devolución anterior.

Entrando a resolver el fondo del asunto, concluye el Alto Tribunal que la finalización del procedimiento de devolución debe entenderse válidamente producida (sin que se entienda producido, por tanto, ningún acto presunto de reconocimiento de la devolución), por cuanto la misma deriva de la propia ley, que prevé la finalización automática del procedimiento de devolución por la mera iniciación del de inspección, sin que la falta de mención de tal circunstancia en la comunicación de inicio genere indefensión alguna al interesado, en la medida en que ha podido conocer que el procedimiento inspector se extendía a la comprobación de la devolución solicitada, dado que ambos procedimientos tenían el mismo objeto, al comprender el IVA del ejercicio 2018.

Teniendo presente todo lo anterior, estima el recurso de casación interpuesto, fijando como doctrina que “la comunicación de inicio del procedimiento inspector a efectos de dar por finalizado otro procedimiento de aplicación de los tributos (...) deberá contener las indicaciones que se recogen en los artículos 87.3, 97 y 153 del Real Decreto 1065/2007 (...) entre otras, la indicación de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos cuando dicha finalización se derive de la comunicación de inicio del procedimiento que se notifica. Ahora bien, la falta de cita expresa del artículo 127 LGT y 153 RGAT en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector no implica la falta de validez de la finalización de otro procedimiento de aplicación de los tributos, -en este caso de devolución derivada de la normativa reguladora de cada tributo-, toda vez que su finalización deriva de la propia ley”.

Debe otorgarse un nuevo trámite de audiencia frente al acuerdo sancionador rectificado como consecuencia de la estimación parcial a las alegaciones al acta

Jesús Cudero y Alejandro Irache – Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2023 (ECLI:ES:TS:5526)

La cuestión que presenta interés casacional es: “determinar si, cuando se produzca una estimación parcial de las alegaciones formuladas al acta de disconformidad en el procedimiento de regularización que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es necesario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.6, párrafo segundo, del RD 2063/2004, en su versión primigenia, que se emita una nueva propuesta de sanción rectificada y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones. Precisar, en caso de que sea exigible el otorgamiento de tal plazo en una situación como la descrita, las consecuencias de la omisión de este trámite”.

Aclaremos que la sentencia se refiere a la redacción original del precepto, que es la que sigue:

*“En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción **rectifique la propuesta**, la nueva propuesta de sanción se notificará al interesado dentro del mismo plazo de un mes antes citado. En dicha notificación se deberá indicar al interesado su **derecho a formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 15 días contados desde el siguiente a la notificación**. Si el interesado presta su conformidad a la rectificación realizada, la resolución se considerará dictada en los términos del acuerdo de rectificación y se entenderá notificada por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que prestó la conformidad, salvo que en el curso de dicho plazo el órgano competente para imponer la sanción notifique resolución expresa confirmando la propuesta. Si hubiese transcurrido el plazo de alegaciones sin que se hayan producido o si el interesado manifiesta su disconformidad, el órgano competente para imponer la sanción notificará expresamente la resolución”.*

En la redacción vigente, tras la reforma operada por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, el apartado del Reglamento que se refiere a este particular es el séptimo (párrafo segundo) del mencionado artículo 25.

La sentencia de la AN objeto del recurso de casación sostiene que la omisión del trámite de audiencia en una nueva propuesta de sanción rectificada (como consecuencia de la estimación parcial de las alegaciones formuladas frente al acta de disconformidad) conlleva la infracción del derecho de audiencia en el procedimiento sancionador y, consecuentemente, la indefensión del contribuyente.

La Abogacía del Estado, en cambio, considera en su recurso de casación que no se estaría omitiendo dicho trámite de audiencia toda vez que no se habría dictado un nuevo acuerdo sancionador, sino que se estaría ajustando el acuerdo ya dictado a las alegaciones parcialmente estimadas. Esto es, solamente se estarían aceptando estas alegaciones y reduciendo la sanción en estos mismos términos.

Añadía la parte recurrente que no puede entenderse que haya existido indefensión al haberse respetado el trámite de audiencia, toda vez se aceptaron las alegaciones del contribuyente al acta de disconformidad, no otorgándose un plazo adicional de alegaciones frente al acuerdo sancionador modificado “*porque no se consideró necesario por obvio*”.

Pues bien, la sentencia en estudio, en primer lugar, trae a colación la sentencia de 18 de mayo de 2020, 5732/2017, mediante la que ese propio Tribunal ya se pronunció acerca de la relevancia constitucional del trámite de audiencia en el procedimiento sancionador, entendiéndolo como un elemento determinante de la nulidad del acto administrativo, al lesionar los derechos de defensa del contribuyente previstos en los artículos 24 y 25 de la Constitución Española.

Afirma asimismo que en el caso objeto de análisis se habría prescindido totalmente del trámite de audiencia, habiéndose impuesto una sanción omitiendo dar audiencia a la parte interesada, con independencia de que se tratase de un supuesto de mera adaptación de la sanción.

Todo ello lleva al TS a establecer la siguiente doctrina: “*cuando se produzca una estimación parcial de las alegaciones formuladas al acta de disconformidad en el procedimiento de regularización que comporte el necesario ajuste de la sanción derivada al importe finalmente regularizado, es necesario, a tenor de lo dispuesto en el artículo 25.6, párrafo segundo, del RD 2063/2004, de 15 de octubre, Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (renumerado actualmente como artículo 25.7), que se emita una nueva propuesta de sanción rectificadora y se ofrezca un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones, de manera que en caso de que no se haya otorgado tal plazo no cabe su subsanación a posteriori*”.

Por tanto, la sentencia de la AN, al considerar nulo el acuerdo sancionador impugnado, es acertada y debe ser confirmada, con declaración de no haber lugar al recurso de casación promovido contra ella por la Administración General del Estado.

Lo relevante, pues, es que la Administración tributaria deberá otorgar un nuevo trámite de alegaciones ante el acuerdo sancionador rectificado cuando este derive de la estimación parcial de las alegaciones al acta de disconformidad y que, por tanto, el TS viene a reforzar su propia doctrina en lo que respecta al carácter esencial de este trámite, sin que pueda subsanarse *a posteriori*.

La base de las sanciones tributarias por solicitar indebidamente devoluciones o determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios no puede ser objeto de “neteo”

Sergi Aguilar y Javier García – Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:5033)

En el presente supuesto, el TS analiza cómo debe determinarse la base de las sanciones relativas a la solicitud indebida de devoluciones derivadas de la normativa de un tributo y a la improcedente determinación o acreditación de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, reguladas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT, respectivamente. De esta forma, el TS examina si la base de la sanción debe ser el importe total solicitado indebidamente por el infractor tributario o si esta puede ser reducida en caso de que el infractor tributario tenga, a su vez, derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, bajo el principio de regularización íntegra.

El supuesto de hecho analizado por el TS versa sobre un caso de simulación en el que la Administración tributaria determinó que la sociedad afectada no calificaba como sujeto pasivo de IVA al no realizar actividad empresarial. Por ello, la Administración tributaria consideró que las cuotas de IVA que la sociedad había soportado no eran deducibles y que las cuotas de IVA repercutidas por los proveedores eran improcedentes. Por tanto, la Administración tributaria, por un lado, reconoció el derecho de la sociedad a solicitar la devolución de ingresos

indebidos y, por otro, apreció la concurrencia de las infracciones tributarias tipificadas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT. La base de las sanciones tributarias fue calculada sobre los importes que la sociedad había solicitado y acreditado improcedentemente sin netear el importe de ingresos indebidos de los cuales la sociedad podía solicitar su devolución.

En este sentido, el TS respalda el criterio de la Administración tributaria y señala que las infracciones reguladas en los artículos 194.1 y 195.1 de la LGT son consideradas como “de peligro” y, en consecuencia, se consuman al margen de si se produce un impacto o una pérdida inmediata de ingresos para el Tesoro Público derivado de la solicitud indebida de devoluciones o por la aplicación de cantidades determinadas o acreditadas improcedentemente. Así, según el TS, a efectos de la cuantificación de la base de la sanción, esta no debe ser minorada por las cantidades que el obligado tributario pueda obtener mediante la solicitud de ingresos indebidos, apoyando así el criterio adoptado por la Administración tributaria, el TEAR de Extremadura y el TSJ de dicha comunidad.

Por todo lo expuesto, el TS procede a fijar la siguiente doctrina: *“la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, independientemente de dicha devolución”*.

Cuando existan indicios suficientes de la caducidad del procedimiento sancionador, el tribunal debe proceder de oficio a su valoración, aunque no haya sido invocada por las partes

Diego Marín-Barnuevo y Marc Barroso Cantero – Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:5735)

El artículo 33.2 de la LJCA, dispone que *“si el Juez o Tribunal, al dictar sentencia, estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar el recurso o la oposición, lo someterá a aquéllas mediante providencia en que, advirtiendo que no se prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo común de diez días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo”*.

En el caso objeto de controversia, la Inspección practicó a una sociedad civil formada por varios notarios unas liquidaciones provisionales por el IRPF de los ejercicios 2009 a 2012, junto con la correspondiente sanción. El procedimiento sancionador se inició en fecha 27 de agosto de 2015 y concluyó el 11 de marzo de 2016, por lo que habría excedido el plazo de 6 meses previsto en el art. 211 de la LGT. Frente a dichas liquidaciones y sanciones, los contribuyentes interpusieron reclamación económico-administrativa y, posteriormente, recurso ante el TSJ de Cataluña.

El TSJ de Cataluña anuló las liquidaciones de IRPF de los ejercicios 2009 y 2010 junto con las respectivas sanciones, pero desestimó el recurso frente a las liquidaciones y sanciones de los ejercicios 2011 y 2012. El recurso del TSJ se deliberó simultáneamente con los recursos interpuestos por los otros dos notarios que formaban parte de la misma sociedad civil que el recurrente que, paradójicamente, finalizaron con sentencia anulatoria de las sanciones de los ejercicios 2011 y 2012. El TSJ motiva esa divergencia alegando que en los otros dos casos se resolvió la caducidad del procedimiento sancionador de los ejercicios 2011 y 2012 en conformidad con los términos de congruencia que vino delimitada por la demanda y la oposición, mientras que, en este caso, no se puede hacer un pronunciamiento sobre esta cuestión de manera automática, ya que no fue solicitada, lo que implicaría una incongruencia *extra petita*.

El recurrente recurrió en casación dicha sentencia del TSJ por considerar que, en aplicación del precepto 33.2 de la LJCA, la caducidad apreciada en un recurso que está relacionado con el de autos exigía al tribunal analizar la posibilidad de

que se haya producido la caducidad en este segundo, aun cuando no hubiera sido alegada previamente por ninguna de las partes.

Para resolver esta cuestión, la Sala se remite a la STS de 23 de febrero de 2023 (núm. de rec. 6895/2021) en la que se establece que la previsión contemplada en el art. 33.2 de la LJCA debe entenderse como una potestad que el órgano judicial no está obligado a utilizar en todos los casos en los que eventualmente pudieran existir motivos de nulidad distintos a los aducidos por las partes, salvo que la necesidad de garantizar la tutela judicial efectiva así lo exija.

Así, enlazando la jurisprudencia anterior con la cuestión planteada en el supuesto enjuiciado, la sentencia establece la siguiente doctrina *“en los supuestos en los que existan indicios suficientes de que se ha podido producir la caducidad del procedimiento sancionador, el tribunal sentenciador puede y debe proceder de oficio a su análisis y resolución, sin necesidad de que haya sido alegada por alguna de las partes, previo trámite de audiencia”*.

En aplicación de esa doctrina al caso concreto, la Sala considera que la conexión con los otros dos litigios de los restantes integrantes de la sociedad civil, en los que se determinó que existía caducidad del procedimiento sancionador, constituyen indicios suficientes para justificar la necesidad de plantear la tesis sobre la posible caducidad del procedimiento sancionador de los ejercicios 2011 y 2012. Por tanto, la sentencia estima, el recurso presentado y ordena la retroacción de actuaciones para que el TSJ plantee dicha tesis y resuelva después de haber escuchado a todas las partes involucradas.

Impacto de la gestión compartida del IBI a efectos de impugnación de liquidaciones

Diego Marín-Barnuevo y Jesús Gutiérrez – Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2023 (ECLI: ES:TS:2023:5775)

El Ayuntamiento de Alcalá de Henares giró unas liquidaciones del IBI de los ejercicios 2018 y 2019 a una mercantil, que, considerando incorrecta la valoración catastral, instó el correspondiente procedimiento de subsanación de discrepancias ante la Gerencia Nacional del Catastro de Madrid. Ese procedimiento finalizó con una considerable reducción del valor catastral del inmueble, lo que implicaba una considerable reducción en la cuota del IBI.

Una vez finalizado el procedimiento ante el Catastro, el contribuyente instó una solicitud de devolución de ingresos indebidos por lo que, a su juicio, era un exceso en el pago del IBI en los ejercicios 2018 y 2019. La solicitud fue desestimada porque el Ayuntamiento entendió que las liquidaciones afectadas eran firmes a la fecha de presentación de la solicitud, y que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos del artículo 221.1 LGT no era el adecuado para solicitar la devolución, sino que debía haber promovido alguno de los procedimientos especiales de revisión a los que se refiere el artículo 221.3 LGT.

El contribuyente obtuvo una sentencia favorable en el TSJ, lo que motivó la presentación de un recurso de casación por parte del Ayuntamiento, en el que se produjo la sentencia analizada, que comienza destacando la relevancia que tiene la existencia de un sistema de gestión dual en el IBI para la resolución de las cuestiones planteadas. En estos casos, considera la Sala que el Ayuntamiento debió anular las liquidaciones en cuanto comprobó su ilegalidad. No porque el cauce procedimental empleado para ello fuese el correcto, sino porque así lo exige el principio de buena administración.

Además, en relación con la firmeza de las liquidaciones cuya devolución se pretende, considera que no se ha producido porque el contribuyente tenía vedada su impugnación como consecuencia de que la discrepancia estaba referida, única y exclusivamente, a la valoración catastral.

Por todo ello, la doctrina establecida en la sentencia analizada es la siguiente:

- 1) *Si el contribuyente discute en sede de “gestión catastral” -en tiempo y forma- los valores asignados a los inmuebles de su propiedad y obtiene una*

decisión firme que anula tales valores, ordenando efectuar nueva valoración, el ayuntamiento que ha girado el Impuesto sobre Bienes Inmuebles conforme a los valores declarados nulos no puede aducir la existencia de una dualidad del procedimiento para mantener la vigencia de esas liquidaciones.

- 2) *La Hacienda Local, por tanto y en un supuesto como el que nos ocupa, precisamente por la vigencia en nuestro sistema fiscal de aquella dualidad, debe atemperarse a la decisión que adopte el órgano competente de “gestión catastral” y, si ésta es anulatoria de la valoración que le permitió girar el tributo, debe dejar sin efecto las liquidaciones correspondientes sin esperar a que se produzca un expresa modificación del padrón, a salvo su derecho, en los términos que legalmente procedan, a emitir nuevas liquidaciones conforme a los valores que, finalmente, sean declarados ajustados a Derecho.*

Las remuneraciones abonadas a los administradores no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la Junta General

Alejandra Flores y Maddalen Aguirre – Abogadas

› Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:214)

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 2010 a 2014 por falta de cumplimiento de los requisitos mercantiles. En concreto, por falta de la aprobación de la retribución por la Junta General.

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, por lo que la Administración tributaria consideró dichas retribuciones 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 administradores de la empresa en relación con la prestación de unos servicios que es real, efectiva y que no puede ser en absoluto una liberalidad, una donación o un regalo.

Teniendo en cuenta lo anterior, el TS fija la siguiente doctrina: *“En las circunstancias del presente caso, las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad anónima, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil ni por la circunstancia de que las mismas no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas”.*

Se consolida así la jurisprudencia del TS iniciada con la STS de 27 de junio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3071) que estableció, en ese caso para una sociedad unipersonal, que el incumplimiento de un requisito mercantil, como es la aprobación de la remuneración por la Junta General, no puede suponer una liberalidad cuando el gasto es real, está contabilizado, acreditado y remunera servicios onerosos efectivamente prestados.

El TS determina que la distinción entre investigación básica y aplicada es fiscalmente artificial, estando ambas, como regla general, sujetas y no exentas en el IVA y dando lugar al 100% de deducibilidad

Pilar Valero y Samanta Díaz – Abogadas

› Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2023
(ECLI:ES:TS:2023:5733)

En esta sentencia el TS aborda nuevamente (como ya hizo en sus sentencias de 16 de febrero y 8 de marzo de 2016) la problemática de la deducibilidad del IVA por parte de las Universidades, en este caso una pública, que realizan tanto actividades de enseñanza como de investigación (básica y aplicada).

El TS expone que la postura de la Administración tributaria ha evolucionado a este respecto en el sentido de que ya no pretende vincular automáticamente la investigación básica a la actividad de enseñanza, problema planteado y resuelto en las sentencias de este TS de 2016, sino considerar que esta investigación, de no probarse que es susceptible de explotación económica, es una actividad no sujeta al IVA.

El Alto Tribunal es tajante en su interpretación de la investigación básica y aplicada: a estos efectos, no debe distinguirse entre básica y aplicada puesto que esta diferenciación es artificial al no encontrar respaldo explícito en la normativa tributaria, por lo que ambos tipos de investigación deben tener el mismo tratamiento en el IVA a igualdad de circunstancias.

Sin embargo, explica el TS que en la liquidación debatida, la Administración separa dentro del sector de investigación, el de investigación básica y aplicada, siguiendo la calificación universitaria; la básica es puesta en cuestión, al menos parcialmente, en tanto determinadas operaciones no estén sujetas (en la medida en la que no se consideró probado que se destinase a una actividad empresarial) y aplica la regla de la prorrata general respecto tanto de la enseñanza como de la investigación, esto es como gastos comunes, sin concentrarlo en el sector de la investigación, como parece que exige el sistema diseñado se sectores diferenciados. Con ello se traspasa los límites del sistema de sectores diferenciados y, en palabras del Alto Tribunal, la Administración tributaria desquicia el sistema.

En este caso concreto, el TS considera que el régimen diseñado para la Universidad es el de sectores diferenciaciones de actividad y que lo propio es que haya un sector de enseñanza, sujeto y exento, y otro sector de investigación (sin apellido y, por tanto, tributariamente sin distinción), sujeto y no exento, con derecho a la deducción del 100%, excepto en las adquisiciones comunes para ambos sectores que debe aplicar la regla de la prorrata, como es lógico.

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

La rectificación de un acta de disconformidad derivada en una distinta valoración de inmuebles escindidos califica como una mera rectificación de errores, sin que sea necesario acudir al procedimiento regulado en el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2007

Ignasi Montesinos Oliva y Claudia Vallverdú – Abogados

- › Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma de Valencia de 4 de octubre de 2023 (ECLI:ES:TSJCV:2023:5543)

Esta sentencia resuelve el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Valencia girada a efectos del IS por la escisión parcial de una sociedad, mediante la segregación de una parte de su patrimonio constituida fundamentalmente por inmuebles. En concreto, la inspección consideró que no era aplicable el régimen de neutralidad fiscal del IS a la escisión, principalmente, por no constituir una rama de actividad.

La parte actora alega que la Dirección Regional de la Inspección resolvió el Acta de disconformidad correspondiente a las actuaciones de inspección realizadas proponiendo una liquidación, sin embargo, sin que formulara alegaciones de ningún tipo. Frente a dicha liquidación, se interpuso reclamación ante el TEAR y la inspección, en virtud del artículo 235.3 de la LGT, procedió a dictar un nuevo acuerdo en el que anuló la liquidación anterior, sustituyéndola por otra de similares conclusiones y cuantía. Las modificaciones derivaron principalmente de distintas valoraciones en los inmuebles objeto de escisión, según la Inspección, por errores aritméticos iniciales.

En primer lugar, el contribuyente alega las siguientes cuestiones procedimentales:

- i) Que la rectificación incluida en la nueva acta no responde a una mera rectificación de errores materiales sino a una cuestión de fondo, con modificación de hechos y argumentos jurídicos en los que se fundamentó la valoración.
- ii) A tal efecto, debería haberse seguido el procedimiento regulado en el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2007, por lo que la parte actora alega la vulneración del trámite de audiencia regulado en dicho artículo.
- iii) Añade que, dado que se anula la liquidación anterior y se sustituye por otra, esta resolución es la que pone fin al procedimiento y, por ello, el mismo habría caducado. Ello también debido a la inobservancia del plazo de un mes para la rectificación de la liquidación

En este sentido, el Tribunal, después de atender al contexto de la propuesta establece que cabe entender que, únicamente, nos encontramos ante una mera rectificación de errores materiales de la propuesta y no procede la aplicación del artículo 188.3.

Adicionalmente, el Tribunal establece que la última alegación tampoco debe prosperar en la medida en que tanto la competencia para resolver, que es del propio órgano que dictó el acto, como la identidad del plazo de resolución de un mes, permiten entender que lo que el legislador ha pretendido ha sido imponer, indirectamente, el cauce de reposición como previo al económico-administrativo, dando así al órgano administrativo la posibilidad de reconsiderar su posición, siempre que el contribuyente hubiera prescindido de la reposición potestativa para acudir directamente a la vía económico-administrativa.

Por otro lado, en cuanto a la cuestión de fondo, referente a si la escisión parcial puede acogerse al régimen de neutralidad fiscal del IS, el Tribunal, en base a los datos aportados por la parte actora, considera que no se ha acreditado la existencia de una actividad de arrendamiento de inmuebles previo en la escindida, pues más bien parece que sólo existía una rama de actividad en la sociedad (una

agencia de seguros). Por lo que se evidencia que se ha producido la transmisión de diversos inmuebles, que no constituían una rama de actividad separada y autónoma respecto de la de agencia de seguros, que es la única rama de actividad que puede considerarse existente en la entidad escindida.

Tampoco entiende demostrado que la finalidad de la escisión era obtener una reducción de costes de gestión mediante la reorganización empresarial de las dos actividades que se dicen realizadas, la de agencia de seguros en la escindida y la de arrendamiento y compraventa de inmuebles en la beneficiaria, pues solo se ha acreditado la primera de esas actividades.

Adicionalmente, el Tribunal también considera que ningún objetivo económico parece haberse conseguido, como el de reforzar la competitividad de las sociedades escindida o beneficiaria en el mercado, o mejorar su capacidad de negociación en los mercados financieros, pues solo parece perseguir el objetivo del ahorro fiscal contenido en el afloramiento de plusvalías en la transmisión de los activos con motivo de la escisión parcial.

La regla de LBO para la deducibilidad de gastos financieros en el grupo de consolidación fiscal aplica con carácter adicional y previo al límite general

Yi Zhou y María Gutiérrez | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2969-23, de 13 de noviembre de 2023

De acuerdo con el artículo 67.b) de la Ley del IS, en las operaciones de adquisiciones apalancadas de participaciones, los gastos financieros de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en entidades que se incorporen a un grupo se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de la entidad o grupo adquirente, sin incluir el beneficio operativo de la entidad adquirida o de cualquier otra que se incorpore al grupo en los 4 años siguientes a la adquisición.

El límite anterior no resulta aplicable si la deuda de adquisición no supera el 70% del precio de adquisición y el importe de la deuda se minorará, desde el momento de la adquisición, proporcionalmente en los 8 años siguientes hasta alcanzar el 30% del precio de adquisición.

En relación con dicho precepto, se plantea un supuesto en el que una sociedad española X suscribe un préstamo con una entidad vinculada residente en Reino Unido para financiar el 100% del precio de adquisición de la totalidad de las participaciones en una tercera entidad española Y, optando con posterioridad estas sociedades, junto con una tercera entidad española Z, por la aplicación del régimen de consolidación del IS.

En este contexto, se solicita a la DGT que aclare cómo aplica límite de deducibilidad de gastos financieros para el grupo teniendo en cuenta que el beneficio operativo del grupo, sin computar el beneficio operativo de la sociedad adquirida Y, es negativo. Al ser dicho beneficio operativo negativo, la consultante se plantea si el importe deducible sería el importe de 1M de euros, o si, por el contrario, los gastos financieros no son deducibles en cuantía alguna.

En este sentido, la DGT señala que el límite de la norma de LBO es adicional y previo al límite general, por tratarse de una regla especial. De forma que, una vez determinados los gastos financieros netos deducibles por aplicación de dicha regla especial, estos deberán adicionarse a los demás gastos financieros netos de la entidad (o del grupo), para proceder a la aplicación del límite general.

Por lo tanto, en el caso planteado, asumiendo que no hay más gastos financieros que los derivados del préstamo indicado, estos serán deducibles (i) con un primer límite del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente X, sin computar el beneficio operativo de la entidad adquirida Y, ni el de la entidad Z, incorporada al grupo en los 4 años posteriores a la adquisición de Y, y (ii) una vez determinados los gastos deducibles por aplicación del límite anterior, estos no podrán superar el 30% del beneficio operativo del grupo fiscal o, en todo caso, 1M de euros.

No obstante, si como sucede en el supuesto de la consulta, la entidad adquirente X tiene beneficio operativo negativo, y asumiendo que el grupo fiscal no tiene más gastos financieros que los derivados del préstamo para la adquisición de Y, el grupo no podrá deducir gasto financiero alguno, atendiendo a la regla de LBO, sin que resulte de aplicación el importe mínimo de 1M de euros.

La DGT considera de aplicación el criterio de establecimiento permanente referente a los FIAs a fondos extracomunitarios que tengan un esquema de gestión similar

Viktoriya Petkova y Marc Chevalier – Abogados

› Consulta de la DGT V2934-23, de 2 de noviembre de 2023

La consulta vinculante V2934-23, emitida por la Subdirección General de Fiscalidad Internacional, aborda la situación fiscal de un fondo de inversión domiciliado en las Islas Caimán y sus filiales (los “Fondos”), gestionados por una entidad estadounidense (la “GestoraUS”).

La GestoraUS, junto con sus entidades participadas (las “Gestoras”), lleva a cabo la gestión de las inversiones de los Fondos. En este sentido, la GestoraUS plantea en la consulta la posibilidad de extender su presencia en España a través la apertura de una sucursal en España para gestionar las inversiones de los Fondos, en el marco de un acuerdo de subgestión con la GestoraUS.

En la consulta de referencia, el contribuyente cuestiona si las actividades de la sucursal española podrían dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente en España a efectos del IRNR para alguno de los Fondos.

De acuerdo con la normativa del IRNR se consideran rentas obtenidas en territorio español aquellas las actividades económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en España (artículo 13 del TRLIRNR). Por lo tanto, para que exista un establecimiento permanente se requiere (i) que la entidad no residente realice una actividad económica en España y (ii) que la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios o un agente autorizado.

En consultas anteriores (Vo129-17), la DGT había considerado que los gestores de entidades de inversión colectiva (que tienen su gestión profesionalizada) reguladas por la Directiva 2011/61/UE, no pueden generar un establecimiento permanente de los fondos que gestionan en la medida en que no desarrollan la actividad del fondo, sino que se limitan a la prestación de un servicio.

En este caso la DGT concluye, a semejanza de los Fondos de Inversión Alternativos (FIA) mencionados en la Directiva 2011/61/UE, (i) que los Fondos no desarrollan una actividad de gestión e inversión de las aportaciones de los partícipes en España, y (ii) que dicha actividad de gestión es llevada a cabo por la GestoraUS y sus entidades participadas, que disponen de los medios materiales y humanos para realizarla. Señala igualmente que la actividad de los Fondos se resume a la mera tenencia de activos, actividad que no se desarrolla en sede de la GestoraUS o de la sucursal en España.

En consecuencia, concluye que los Fondos no disponen de un lugar fijo de negocios en el que se realice todo o parte de su actividad, y no disponen de un agente autorizado para contratar en su nombre y, por ende, que la sucursal española no constituye un establecimiento permanente de los Fondos en España.

Alquiler de viviendas e Impuesto sobre Actividades Económicas

Viktoriya Petkova y Marc Chevalier – Abogados

› Consulta de la DGT V3227-23, de 13 de diciembre del 2023

Constituye el hecho imponible del IAE (artículo 78 TRLRHL) “*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*”. Además, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del IAE, se requiere: (i) que dicha actividad se realice en territorio nacional; (ii) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado; (iii) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción

o distribución de bienes y servicios; y (iv) que la referida ordenación se haga por cuenta propia (artículo 79 del TRLRHL).

En esta contestación a consulta vinculante se plantea a la DGT si una entidad que se dedica al arrendamiento de viviendas tiene que tributar en el IAE por la totalidad de las viviendas ofrecidas en arrendamiento o sólo por las viviendas efectivamente alquiladas. Pues bien, la DGT responde a la cuestión planteada señalando de forma clara que el contribuyente deberá tributar únicamente por aquellas viviendas que se encuentran efectivamente alquiladas, y no por la totalidad de las viviendas (criterio diferente al establecido en contestaciones anteriores – V2893-11).

Así, la DGT excluye del hecho imponible del IAE las actividades preparatorias o necesarias para el desarrollo de la actividad, como la realización de actividades de reforma o la contratación de agentes inmobiliarios (criterio seguido también en V0982-22), las cuales no constituyen el ejercicio efectivo de la actividad económica en cuestión.

Por otro lado, tal y como recuerda la DGT en la consulta, es preciso tener en cuenta que las Tarifas del IAE clasifican en el epígrafe 861.1 de la sección primera la actividad empresarial de “Alquiler de viviendas”, el cual comprende el alquiler, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles destinados a vivienda, cuya cuota de ámbito nacional consiste en el 0,10 por 100 del valor catastral asignado a todas las viviendas a efectos del IBI, tributando por cuota cero aquellos sujetos pasivos cuyas cuotas sean inferiores a 601,01 euros. Así, con respecto a la obligación de presentar declaración de alta, la DGT aclara que el contribuyente deberá cursarla cuando el valor catastral de las viviendas efectivamente alquiladas en todo el territorio nacional supere los 601.012 euros.

Por ello, sobre la base de todo lo anterior, existirían varios aspectos a vigilar por parte de los contribuyentes que desarrollen una actividad económica de arrendamiento de inmueble (i) por un lado, la necesidad de presentar una declaración de variación de datos respecto a los inmuebles efectivamente alquilados y (ii) por otro lado, la posibilidad de pasar a tributar por cuota cero en el IAE (es decir, cuando el valor catastral de los inmuebles efectivamente alquilados en todo el territorio nacional no supere los 601.012 euros), algo que conllevaría la obligación de soportar retenciones al no ser posible aplicar la exención de retenciones prevista para los retenedores que no tributan por cuota cero en el IAE.

TEAC

La incorrecta determinación de la base imponible de la UTE y consiguiente incorrecta imputación a sus socios constituye el elemento objetivo de la infracción del artículo 196 LGT

Clara Jiménez y Marta Rodríguez – Socia y abogada

› Resolución del TEAC de 30 de octubre de 2023 (RG 10039/2022)

El artículo 196 de la LGT tipifica como infracción tributaria la incorrecta imputación de bases imponibles por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas a sus miembros o socios.

En el caso que nos ocupa, una unión temporal de empresas (“UTE”) consideró que determinados gastos no tenían la consideración de gastos financieros y, por consiguiente, fueron deducidos en su totalidad en el IS, sin tener en cuenta el límite del artículo 16 de la Ley del IS. La UTE generó así una base imponible negativa, que imputó a sus socios.

Tras examinar el fondo del asunto y concluir la Inspección -y, posteriormente, el TEAC- que los gastos en cuestión sí estaban sometidos a dicha limitación (habiéndose deducido en exceso y habiéndose generado en la UTE una base imponible negativa que debía ser positiva), se analiza el alcance de la infracción del artículo 196 LGT en sede de la UTE (en concreto, de los términos “imputar

incorrectamente” bases imponibles a los socios): para el reclamante esta expresión comprende solo los supuestos en los que, con independencia de cómo se calcule la base imponible, se imputa a los socios un porcentaje incorrecto; para la Inspección (y adelantamos que también para el TEAC) comprende no solo los supuestos en los que se impute un porcentaje incorrecto, sino también aquellos en los que la base imponible es incorrectamente calculada y, consiguientemente, incorrectamente imputada.

En relación con esta cuestión, la AN había modificado su criterio en sentencia de 23 de noviembre de 2022 (rec. núm. 551/2020) -recurrida en casación-, interpretando el artículo 196 LGT en el sentido de que la deducción improcedente de gastos se correspondía con una incorrecta determinación de la base imponible, pero no con una incorrecta imputación de dicha base a los socios, no concurriendo el tipo infractor. Y el TEAC, para adaptarse a este cambio de criterio, adecuó también el suyo en su resolución de 23 de enero de 2023, R.G. 1024/2022 (modificando su posición anterior), considerando que únicamente concurre el elemento objetivo de esta infracción cuando el error proviene de una imputación a los socios en un porcentaje incorrecto, pero no en los casos en los que la incorrecta imputación trae causa de un momento anterior (i.e., la cuantificación de la base imponible por la propia UTE).

Sin embargo, la AN, en su posterior sentencia de fecha 26 de abril de 2023 (rec. núm. 758/2020), vuelve a modificar su criterio y concluye que la infracción del artículo 196 LGT se configura de tal forma que su elemento objetivo sí permite incluir todos los supuestos en los que la UTE imputa incorrectamente la base imponible a sus socios, también por haberla determinado de forma incorrecta. Y en este pronunciamiento de la AN se apoya el TEAC para resolver el caso concreto en el mismo sentido, esto es, considerando procedente la infracción (en la línea del criterio que había venido manteniendo el propio TEAC antes del cambio de criterio de la AN).

La AN, en esa sentencia de 26 de abril de 2023, considera lo siguiente (fundamentos que, como hemos indicado, acoge el TEAC en la resolución que nos ocupa):

- Las UTE pueden tener socios residentes o no residentes. Respecto a los no residentes, la UTE tributa en su IS por la base que les corresponde, por lo que la declaración incorrecta por esa parte sí supondrá una infracción ordinaria sancionable conforme a los arts. 191, 192 y 193 LGT (no del art. 196 LGT). Sin embargo, respecto a los residentes, a quienes la UTE sí les imputa la base imponible correspondiente, estos no pueden ser sancionados pues no cometen infracción alguna: nos les corresponde imputar correcta o incorrectamente, sino declarar correctamente lo que las UTE les haya imputado. En aplicación del principio de personalidad de la pena, no puede sancionarse a los miembros que se limitan a declarar correctamente lo que las UTE les haya imputado (teniendo la UTE su propio órgano de gerencia o administración).
- Por ello -porque no puede sancionarse a los integrantes de la UTE que se han limitado a declarar lo imputado-, considera la AN (y, de nuevo, también el TEAC) que es precisa una norma que habilite específicamente para la imposición de la sanción del art. 196 LGT en un caso como el presente, pues de interpretarse la norma como pretende la recurrente no cabría sancionar a los integrantes de la UTE que han declarado correctamente conforme a lo que la UTE les imputó, y tampoco podría sancionarse a la UTE, quedando impune la configuración incorrecta de la base imponible.

Se fija así el siguiente criterio: cabe apreciar la infracción del artículo 196 LGT (imputar incorrectamente, por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas, bases imponibles o resultados a los socios o miembros) cuando lo que se ha regularizado es propiamente la base imponible de la entidad sometida a un régimen de imputación de rentas que ésta había calculado incorrectamente.

El principio de prohibición de la *reformatio in peius* impide que pueda alterarse el contenido de una resolución de un tribunal económico-administrativo que posteriormente ha sido anulada por el TEAC cuando en la resolución anulada se hayan reconocidos derechos a favor del contribuyente que no se hubieran debatido por la Administración en el recurso de alzada.

En segundo lugar, sienta que el límite cuantitativo de la responsabilidad del art. 42.2.a) de la LGT no puede rebajarse en gasto alguno por el hecho de que los bienes o derechos en cuestión estén vinculados a una actividad económica del deudor principal.

Javier Povo y Ángel Gil – Socio y abogado

› Resolución del TEAC de 12 de diciembre de 2023 (RG 7616/2021)

En el asunto analizado, el TEAC se pronuncia sobre dos cuestiones distintas; la primera de índole procesal y la segunda de naturaleza sustantiva.

En lo relativo a la cuestión procedimental, el Tribunal Central ha concluido que, habiéndose estimado parcialmente un recurso de alzada presentado por la Administración tributaria frente a una resolución de un tribunal económico-administrativo regional que estimaba la pretensión del contribuyente, el principio de prohibición de la *reformatio in peius* impide que el nuevo acto administrativo que se dicte en ejecución de la resolución del TEAC pueda obviar los derechos previamente reconocidos a favor del contribuyente por el TEAR en la resolución anulada por el TEAC. Para ello es necesario que tales derechos no hayan sido cuestionados por la Administración recurrente en vía de alzada.

En segundo lugar, con arreglo a lo establecido en el art. 42.2.a) de la LGT, el TEAC ha sentado que, del límite constituido por el importe del valor de bienes/derechos que se hubieran podido embargar/enajenar, no es posible minorar/restar cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de la actividad llevada a cabo por el deudor principal.

Finalmente, la doctrina fijada en la resolución comentada es la siguiente:

*“1) Cuando el defecto formal causante de indefensión que impide al Tribunal pronunciarse sobre la conformidad a Derecho del acto impugnado es apreciado por este Tribunal Central con ocasión de la impugnación en alzada de la resolución dictada en primera instancia por un TEAR, el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales determina que: (i) el TEAC debe anular el acto por dicho motivo, ordenando la retroacción de actuaciones al momento de comisión de dicho defecto formal para que, en su caso, si procede, se dicte otro nuevo acto cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse el primero o reparando la falla procedimental que causó su anulación; (ii) el TEAC debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre las cuestiones de fondo, en respeto al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos y para evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos; (iii) deben tenerse por no realizados los pronunciamientos sobre el fondo del TEAR contenidos en su resolución dictada en primera instancia en todo aquello que niegan las pretensiones del reclamante y confirmen la actuación (ya anulada) del órgano gestor. Sin embargo, en lo que se refiere a los pronunciamientos de fondo realizado por el TEAR estimatorios de las pretensiones del reclamante, el límite que la prohibición de la *reformatio in peius* supone, impide que la anulación de la resolución del TEAR afecte a los pronunciamientos que en ella se contienen de reconocimiento de derechos*

a favor del interesado que no hayan sido cuestionados por el recurrente en el recurso de alzada, que por ello deberán ser mantenidos en el nuevo acto que, en ejecución de la retroacción ordenada, pueda llegar a dictarse.

2) Cuando la ocultación o transmisión determinante de la responsabilidad regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT lo sea de los ingresos de las actividades económicas del deudor principal, a efectos de determinar el límite máximo por el que ha de responder de las deudas contraídas por el deudor principal el declarado responsable, límite constituido por el importe del valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, no cabe restar, detraer o deducir cantidad alguna en concepto de gastos necesarios para generar los ingresos de dicha actividad.”

El TEAC cambia de criterio con base en la jurisprudencia del TS y establece que, en supuestos de diferimiento del ingreso del IVA a la importación, no cabe que se inicie la vía de apremio cuando, con carácter previo a la notificación de la misma mediante providencia, se ha procedido al ingreso de la deuda del IVA a la importación.

Arturo Perellada y Pepe Morató – Abogados

› Resolución del TEAC de 23 de octubre de 2023 (RG 6872/2020)

En la presente resolución, el TEAC analiza un supuesto en que al reclamante se le notificaron diversas providencias de apremio en relación con la deuda derivada de la aplicación del régimen de diferimiento del ingreso del IVA a la importación no incluida en la declaración-liquidación de IVA correspondiente, que no obstante había sido satisfecha efectivamente en periodo ejecutivo con carácter previo a dicha notificación.

En este sentido, tras hacer referencia a la normativa aplicable, el TEAC hace suyos los fundamentos jurídicos apreciados por el TS en su sentencia de 13 de julio de 2023, rec. nº. 1274/2023 (que remite a su vez a la sentencia de 13 de diciembre de 2022, rec. nº. 3084/2021).

Así, atendiendo a la doctrina del TS, se inicia señalando que la deuda de IVA a la importación es liquidada con carácter general por la Aduana con motivo de la importación. No obstante, en caso de haberse optado por la aplicación del régimen de diferimiento del ingreso del IVA a la importación, la deuda resultante debe ser incluida en la declaración-liquidación de IVA del periodo en que se reciba el documento de liquidación, debiendo a estos efectos atenderse para la determinación del plazo de ingreso de dicha deuda a las fechas de pago fijadas para la deuda derivada de la propia declaración-liquidación de IVA, a fin de computar, entre otros, el fin del periodo de pago voluntario e inicio del periodo ejecutivo.

Ahora bien, el TS fundamenta que, en el supuesto en que no se hubiese incluido las deudas de IVA a la importación en la correspondiente declaración-liquidación de IVA, debe también atenderse al periodo de pago voluntario de la declaración-liquidación correspondiente, siendo que, iniciado el periodo de pago ejecutivo, si se procede por parte del sujeto pasivo a ingresar la deuda de IVA a la importación no incluida en esta con carácter previo a la recepción de la correspondiente providencia de apremio, los únicos recargos aplicables serán los derivados del pago en dicho periodo ejecutivo, pero en ningún caso los referidos al apremio, en tanto para que una deuda pueda ser exigida en vía de apremio debe existir una deuda a la que apremiar.

Por todo lo anterior, entiende el TEAC que debe modificarse el criterio existente al respecto y manifestado en resoluciones pasadas – resoluciones de 28 de septiembre de 2017 RG 1517/2017 y de 18 de junio 2020 RG 2652/2019 – acogiendo así la doctrina del TS y anulando consecuentemente las providencias de apremio de instancia.

La nueva regulación del procedimiento de devolución a no establecidos permite iniciar un requerimiento de información adicional en el seno del mismo procedimiento y debe garantizarse un trámite de audiencia aunque no esté previsto en la normativa

Sergi Aguilar y Josep Farré – Abogados

› Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 2023 (RG 1039/2023)

En el supuesto enjuiciado, el contribuyente había presentado ante la Administración una solicitud de devolución de las cuotas de IVA soportadas por empresarios o profesionales no establecidos en TAI respecto de los ejercicios 2020 y 2021. Asimismo, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (“**Oficina Nacional**”) realizó un requerimiento de información en el que se solicitaba una serie de documentación con tal de acreditar si procedía o no dicha devolución. Así, tras analizar la documentación aportada, la Oficina Nacional determinó que el contribuyente operaba en España a través de un establecimiento permanente, por lo que no procedía la aplicación del procedimiento de devolución para no establecidos. Ante dichos acuerdos, el contribuyente interpuso los correspondientes recursos alegando: (i) la improcedencia del procedimiento utilizado por la Oficina Nacional por exceder de las competencias atribuidas en el ámbito del procedimiento de devolución, (ii) la indefensión causada por no otorgar trámite de audiencia o de alegaciones, y (iii) que el contribuyente no dispone de establecimiento permanente en TAI.

En este sentido, el TEAC da respuesta al primer argumento remitiéndose a la nueva regulación establecida en los artículos que regulan el procedimiento de devolución a no establecidos iniciados a partir del 1 de julio de 2021 (i.e., artículos 119 y 119 bis de la Ley del IVA y artículos 31 y 31 bis del Reglamento del IVA). Así, según la nueva redacción del artículo 119.7 de la Ley del IVA, la Administración puede requerir información adicional durante el procedimiento de devolución, lo que permite la realización de comprobaciones internas en el marco de dicho procedimiento. En consecuencia, la Sala concluye que la Oficina Nacional no excedió sus competencias al realizar la comprobación en el procedimiento de devolución a no establecidos, por lo que se desestima esta alegación.

En relación con la segunda alegación, ni la normativa previamente citada ni la propia normativa comunitaria prevén, en el seno de un procedimiento de devolución a no establecidos, la existencia de un trámite de audiencia. Sin embargo, tal y como se sostiene en varias sentencias del TJUE (i.e., sentencia de 4 de junio de 2020, asunto C-430/19, y sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14) como en la jurisprudencia del propio TS (i.e., sentencia de 30 de septiembre de 2004, rec. 4172/2001), el derecho de defensa es un principio general comunitario, el cual debe garantizarse pese a no estar previsto expresamente por la normativa reguladora del procedimiento del que se trate. En el caso enjuiciado, la Oficina Nacional se sirvió de la documentación aportada por el contribuyente en el seno de un requerimiento de información del ejercicio 2019 para determinar que se seguía la misma operativa para el resto de los ejercicios, sin solicitar información adicional para estos ni haciéndolo constar en el propio expediente. Por todo ello, entiende la Sala que no debería haberse obviado dicho trámite de audiencia, afectando así a los derechos básicos del contribuyente, por lo que se anulan los acuerdos de denegación dictados por la Oficina Nacional, retro trayendo las actuaciones al tiempo que se notificó al interesado la propuesta de resolución, por lo que no se resuelve sobre el tercer argumento planteado por el contribuyente.

El TEAC corrige su criterio de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE y el TS, y niega la aplicación automática de la teoría del vínculo. Exención de la indemnización por despido de alto directivo que también pertenece al consejo de administración

José Suarez y Elena Pastor – Socio y abogada

› Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2023 (RG 02059/2020)

El artículo 7.e) de la Ley del IRPF exime a los contribuyentes de tributación por las rentas obtenidas como consecuencia de la extinción de su relación laboral por desistimiento unilateral del empleador con el límite de la cuantía de carácter obligatorio prevista en la normativa laboral y, en todo caso, hasta 180.000 euros.

De lo anterior se infiere que para la procedencia de la exención sobre las indemnizaciones por despido estas deben reunir las siguientes características: (i) que la relación extinguida tenga carácter laboral, excluyéndose así las indemnizaciones que, en su caso, puedan derivarse por el cese de administradores; y (ii) debe tratarse de una extinción unilateral por parte del empresario, dejando fuera del ámbito de aplicación de la exención las cantidades percibidas por el trabajador en caso de cese por mutuo acuerdo de las partes.

La sala tercera del Tribunal Supremo, en aplicación de la doctrina sentada por la sala de lo social, superó en 2019 (STS de 5 de noviembre de 2019, rec. cas. núm. 2727/2017) la afirmación de que la indemnización por despido de un trabajador de alta dirección no queda exenta en ninguna proporción. Esto se debe a que la sala de lo social dispuso que, en las relaciones laborales de carácter especial, el empresario, en ningún caso, puede privar al trabajador de cualquier tipo de resarcimiento, estableciéndose una indemnización mínima de siete días por año de servicio con el límite de seis mensualidades, sin perjuicio de que la misma ascienda a 20 días por año de servicio, con un límite de doce mensualidades, en caso de despido improcedente. De esta forma, la indemnización de un trabajador que ejerce funciones de alta dirección quedará exenta con los límites cuantitativos anteriores.

Por consiguiente, siempre que (i) se trate de una relación laboral (incluidas las de carácter especial), (ii) el cese tenga lugar por desistimiento unilateral del empleador y (iii) con el límite cuantitativo del importe obligatorio establecido en la legislación laboral, las indemnizaciones percibidas por los trabajadores quedarán exentas de tributación en el IRPF de acuerdo con el art. 7.e) de la Ley del impuesto.

En relación con el primero de los requisitos anteriores, los tribunales venían sosteniendo la procedencia de la aplicación de la llamada teoría del vínculo, por la cual, cuando en una misma persona concurrían una relación laboral y una relación mercantil, la última absorbía a la primera. Como consecuencia de lo anterior, si un trabajador formaba parte del órgano de administración de la empresa y, además, mantenía una relación laboral con la misma, en caso de despido, la indemnización obtenida tributaba en su totalidad puesto que se entendía que esta derivaba de una relación mercantil.

El TEAC, a través de la resolución aquí analizada, corrige el criterio arriba expuesto y, acogiendo la doctrina establecida por el TS en las sentencias de 27 de junio de 2023 (recurso de casación 6442/2021) y de 2 de noviembre de 2023 (recurso de casación 3940/2022), modifica el criterio sentado en su resolución 3759/2013, de 6 de noviembre de 2013 y en otras posteriores, estableciendo que no basta con la mera existencia del vínculo mercantil para que, en atención a la prioridad de la relación orgánica, de carácter mercantil, que une a los administradores y miembros del Consejo de Administración con la sociedad, se prescinda de la relación laboral de alta dirección y de la posible exención de parte de la indemnización recibida a la que ella pueda conducir.

Asimismo, establece que no puede sostenerse la no aplicación de la jurisprudencia del TJUE (Sentencias del TJUE, de 11 de noviembre de 2010, Asunto C-232/09, «caso Danosa», y de 9 de julio de 2015, Asunto C-229/14, «caso Balka») que niega

Doctrina Administrativa

que la relación mercantil que une a los miembros de los consejos de administración y administradores con las respectivas sociedades absorba la relación laboral especial de alta dirección. Conforme a esta doctrina, la teoría del vínculo no debe aplicarse en todo aquello que sea favorable al trabajador, puesto que afirmar lo contrario supondría *“hacer de peor condición a un trabajador [...] por el hecho de formar parte del órgano de administración”*, lo cual es discriminatorio y contraviene el Derecho de la Unión Europea.

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, 8ªA
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

