

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

MARZO 2024



Índice

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

El consentimiento del contribuyente para la entrada y registro también exige la existencia de un procedimiento previamente iniciado. El incumplimiento de tal exigencia no comporta la invalidez de las pruebas obtenidas. Cuestiones pendientes /4

La declaración de inconstitucionalidad de una ley constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho que puede legitimar la devolución de lo pagado en concepto de plusvalía municipal /6

No procede exigir responsabilidad patrimonial del Estado por el IIVTNU, en relación con la STC 59/2017, si no se acredita la inexistencia de incremento real del valor de los terrenos /7

Lex temporis en la valoración de la consolidación del usufructo a efectos del ISD /8

La imputación temporal en el IS por la devolución de impuestos contrarios al Derecho de la Unión Europea debe efectuarse en el ejercicio en que se imputaron las cuotas del impuesto ilegal /9

Cesión de vehículos a empleados y su impacto en el IVA /10

Cuando se constituye una única hipoteca unilateral sobre varias fincas para suspender la ejecución de diversas deudas fiscales, y una de estas deudas es anulada judicialmente mientras las demás permanecen vigentes, el contribuyente no tiene derecho a solicitar la cancelación parcial de la hipoteca sobre algunas de dichas fincas /12

El carácter vinculante al que se refiere el artículo 89 de la LGT lo es únicamente para el órgano de aplicación del tributo. El criterio emanado de una contestación vinculante a una consulta formulada no vincula al propio órgano judicial que, si analiza la cuestión controvertida, tiene que revisar la legalidad del acto dictado en su conjunto (si se ajustado o no a Derecho). /13

La norma de valoración contenida en el artículo 37.1.b) de la LIRPF no constituye una verdadera comprobación de valores a efectos del artículo 57.1 de la LGT /15

La suscripción de participaciones en fondos de inversión a nombre de ambos cónyuges empleando dinero privativo de uno de ellos, no constituye una donación al otro cónyuge ni el hecho imponible del ISD, ya que la beneficiaria es la sociedad de gananciales /16

Índice

SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Constituye el ejercicio de una opción la aplicación de la deducción o de la exención por doble imposición, por lo que no cabe solicitar su rectificación transcurrido el plazo reglamentario para la presentación de la declaración /17

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TEAC

El TEAC señala que son de aplicación los efectos de la STC 11/2024 a solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas con anterioridad a la publicación de la sentencia /18

El TEAC se pronuncia sobre la deducibilidad en el IS de las retribuciones satisfechas a administradores que mantienen un doble vínculo con la entidad: mercantil y laboral de alta dirección. /18

La transmisión de un bien de carácter privativo por parte de uno de los cónyuges a la sociedad conyugal de gananciales constituye una modificación en la estructura de su haber personal que puede dar lugar a la generación de una ganancia o pérdida patrimonial, sujeta a la correspondiente tributación en el IRPF. /20

DGT

La DGT identifica el marco normativo definitorio de las VPO de normativa estatal a los efectos de la aplicación de la exención en el ITPAJD /20

Fiscalidad de un reparto de dividendos en especie posterior a una operación de canje de valores acogida al Régimen de Neutralidad Fiscal /22

Los EPs pueden aplicar la reducción de la reserva de capitalización en su base imponible /23

Los servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles situados en el TAI que no incluyan servicios propios de la industria hotelera se entienden localizados en el TAI, sin que resulte aplicable la inversión de sujeto pasivo con efectos desde 1 de enero de 2023. El epígrafe del IAE es el 834 “servicios relativos a la propiedad inmobiliaria y a la propiedad industrial”. No resulta aplicable la obligación de presentar el modelo 179 en el caso concreto /23

Una empresa que financia parte del servicio de catering destinado a empleados debe soportar el IVA de dicha prestación sin tener derecho a su deducción al estar actuando como un consumidor final /24

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

El consentimiento del contribuyente para la entrada y registro también exige la existencia de un procedimiento previamente iniciado. El incumplimiento de tal exigencia no comporta la invalidez de las pruebas obtenidas. Cuestiones pendientes

Clara Jiménez | Socia

› Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:956)

Las cuestiones con interés casacional objetivo que se planteaban en la citada sentencia son dos:

- Precisar si la doctrina fijada en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (RCA/2966/2019, ECLI:ES:TS:2020:3023), sobre los requisitos de validez de las entradas y registros, es de aplicación a las actuaciones practicadas con el consentimiento del interesado o de una persona autorizada para otorgarla. Cuestión novedosa respecto de la que la respuesta del TS puede adelantarse ya que es afirmativa.
- Determinar si la anulación de una autorización de entrada y registro, o la apreciación de la ilegalidad de estas actuaciones comporta per se la revocación de los acuerdos de liquidación o sancionador que se hubieran dictado en el procedimiento que justificó tal registro o, por el contrario, es necesario valorar si los datos obtenidos en estas actuaciones fueron determinantes o no para la regularización practicada y la imposición de la sanción. Respecto de esta cuestión hay que señalar que, si bien la respuesta va a ser la dada por las tres STS existentes al respecto (de 9 (ECLI:ES:TS:2023:2742 y ECLI:ES:TS:2023:2755) y 12 de junio (ECLI:ES:TS:2023:2730) de 2023), consideramos que el enfoque de la cuestión planteada y resuelta en la sentencia que nos ocupa era distinto, y queda sin respuesta en sus justos términos.

Los hechos eran, muy resumidamente, que existiendo auto judicial autorizando la entrada y registro del domicilio constitucionalmente protegido de una entidad jurídica, en el cual se autorizaban determinadas actuaciones de toma de datos durante el registro en relación con los impuestos mencionados en el auto (IS, IVA y retenciones), la Inspección contó con el consentimiento de la persona física administradora de la entidad jurídica para la entrada y registro y una vez otorgado el mismo, se le notificó el inicio de la comprobación inspectora.

Tras el desarrollo del procedimiento inspector en su conjunto, se practican acuerdos de liquidación por el concepto de IRPF al administrador de la entidad y a otra persona cuya relación la sentencia no aclara.

La sentencia prescinde de toda explicación al respecto, y no se aclara la razón por la que una comprobación que se inicia sobre una entidad jurídica, “finaliza” con una liquidación a unas personas físicas. Realmente eso es procedimentalmente imposible y hay que entender que se trata de una nueva comprobación a la que se habrán traído los datos obtenidos en el seno de la comprobación a la entidad jurídica. Eso podría plantear otro debate sobre la validez de esas pruebas distinto del resuelto por el Tribunal, pero que no se aborda en la sentencia comentada. En todo caso no se indica si hubo, o no, regularización de la entidad jurídica.

En relación también con los hechos hay que señalar que, aunque los contribuyentes alegaron respecto de la validez del consentimiento otorgado por el administrador después regularizado, el TS deja al margen tal cuestión por tratarse de una cuestión de hecho cuya valoración no es posible en casación (y que luego, cuando ordena retrotraer no menciona entre las cuestiones sobre las que tiene que dilucidar el tribunal de instancia, aunque habrá que esperar a ver la actuación del mismo). Por ello, el TS parte de la existencia de un consentimiento válidamente otorgado.

Respecto de la primera cuestión con interés casacional, como ya decíamos, el TS considera que el requisito de la existencia previa a la entrada y registro de un procedimiento de una comprobación debidamente notificada, *“no es exclusivo de la autorización de entrada mediante auto judicial, sino que en el procedimiento inspector, dicho requisito es exigible para la legítima entrada en domicilio constitucionalmente protegido por la inspección, por lo que no hay motivo o circunstancia alguna para exigir dicho requisito para la entrada mediante auto judicial, y no exigirlo para la entrada mediante consentimiento válido no viciado del titular, puesto que concurren las mismas razones y justificación para exigirlo cuando la diligencia se lleva a cabo mediante el consentimiento”*.

No puede decirse que la motivación sea amplia, especialmente cuando en nuestra opinión, sí concurren diferencias entre el supuesto de entrada y registro con autorización judicial y el de entrada y registro con consentimiento del obligado tributario o su representante.

La diferencia está en que en la STS de 1 de octubre de 2020, el motivo que llevaba al TS a considerar que debía existir un procedimiento en curso previo a la entrada y registro era la literalidad de tres artículos: (i) el artículo 8.6 de la LJCA, que atribuía la competencia para las pertinentes autorizaciones a los juzgados de lo Contencioso-administrativo *“siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la administración pública”*, (ii) el artículo 91.2 de la LOPJ que utilizaba la misma expresión, y (iii) el artículo 113 de la LGT según el cual *“Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquel o la oportuna autorización judicial”*.

Pues bien, no parece discutible que, frente a la claridad de la expresión empleada en los dos primeros artículos que exclusivamente se refieren a la autorización judicial, y hablan de la ejecución forzosa de un acto administrativo, presuponiendo por tanto la existencia de ese acto administrativo de inicio del procedimiento, el artículo 113 de la LGT es mucho menos contundente al referirse al consentimiento o a la autorización judicial *“en los procedimientos de aplicación de los tributos”*.

Que, como en este caso, el consentimiento se otorgara 15 minutos antes de notificar el inicio de la comprobación, no lleva automáticamente a que se pueda concluir que dicho consentimiento no se otorgara en un procedimiento de comprobación. Tal conclusión es intelectualmente posible, pero debe plantearnos más dudas que el caso de la autorización judicial. Por ello echamos de menos conocer con más profundidad el razonamiento que lleva al TS a su conclusión.

Por lo que a la segunda cuestión con interés casacional se refiere, el TS, como no podía ser de otra forma, mantiene el criterio de validez de las pruebas obtenidas *“con defectos”* siempre que, como en las STS de 9 y 12 de junio de 2023 antes mencionadas, tales defectos, siguiendo la doctrina constitucional sobre la prueba ilícita en línea con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, no exijan la *“exclusión radical de las pruebas”*. La STC 97/2019 ha sintetizado tal doctrina señalando que la pretensión de exclusión de una prueba ilícita tiene naturaleza procesal y ha de ser abordado desde el punto de vista de las garantías de un proceso justo, sin que la vulneración de un derecho fundamental sustantivo comporte necesariamente la invalidez de una prueba.

Sin querer referirnos demasiado a las mencionadas STS de 2023 ya que no son objeto de este resumen, hay que señalar que en aquellas la cuestión con interés casacional planteada se refería a si el análisis de tales pruebas debe hacerse con alguna limitación por el tribunal que enjuicia la liquidación o la sanción, mientras que en este caso el planteamiento reproducido en las primeras líneas no es tanto un planteamiento referido a la capacidad de actuación del juez, sino a si la ilegalidad cometida comporta la revocación del acto enjuiciado, o el juez habrá de entrar a valorar si los datos obtenidos en tales actuaciones *“fueron determinantes o no”* para la regularización practicada. Es decir, se atisba la posibilidad de tener que discernir en qué medida las pruebas obtenidas, para el caso de invalidez, fundamentaron la liquidación o la sanción.

Este enfoque es diferente del de las mencionadas STS, pero lo cierto es que la sentencia comentada resuelve basándose en lo que las mismas hacen,

concluyendo que “la aplicación ponderada del artículo 11.1 LOPJ no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro”.

Ahora bien, teniendo en cuenta que todas las STSs mencionadas se refieren a defectos de la autorización judicial por razón de la ausencia de un procedimiento en marcha, pero excluyen expresamente de su pronunciamiento los casos en los que la autorización se viera afectada por la falta de idoneidad, proporcionalidad o necesidad de la entrada, queda abierta la posibilidad de que, en estos casos, el defecto no fuera considerado tanto un defecto de legalidad sino un defecto de inconstitucionalidad procesal que afectaría al derecho de un proceso justo.

En ese caso sería interesante haber resuelto en la sentencia comentada si es necesario diferenciar entre aquellas pruebas que, adoleciendo de esos defectos, fueron determinantes o no para la liquidación y la imposición de sanción (lo cual comportará en su caso muy serios problemas de prueba en la medida en la que pruebas posteriormente practicadas puedan traer causa de convicciones generadas a partir de las pruebas obtenidas en la entrada), o por el contrario, cuando una entrada y registro afecta al derecho a un proceso con todas las garantías del artículo 24.2 de la CE, todo lo obtenido es inválido. No obstante, reconocemos que para la resolución del asunto en cuestión no era necesario.

La declaración de inconstitucionalidad de una ley constituye un supuesto de nulidad de pleno derecho que puede legitimar la devolución de lo pagado en concepto de plusvalía municipal

Diego Marín-Barnuevo e Ignacio Echávarri | Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2024
(ECLI:ES:TS:2024:941)

Como es sabido, el TC declaró inconstitucional el IIVTNU (la “plusvalía municipal”) mediante su sentencia 182/2021, de fecha 26 de octubre, al entender que la determinación de la base imponible del impuesto se realizaba mediante un método de valoración completamente ajeno al principio de capacidad económica. Desde entonces, se han producido numerosos pronunciamientos del TS aplicando esta doctrina constitucional, dada la amplísima casuística que ha surgido al respecto y lo polémico del fundamento jurídico sexto de la sentencia constitucional, en el que se limita el alcance de los efectos de la referida inconstitucionalidad a las situaciones “no consolidadas”.

También había resultado enormemente controvertida la aplicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo, que declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos reguladores de la plusvalía municipal “*pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor*”.

En relación con la pretensión de instar la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones del IIVTNU con base en el fallo de la STC 59/2017, el TS había declarado en varias ocasiones que ésta resultaba improcedente porque la declaración de inconstitucionalidad de una norma no está incluida entre los supuestos de nulidad de pleno derecho recogidos en el artículo 217 de la LGT. Sin embargo, la sentencia analizada cambia expresamente de criterio y reconoce que sí procede la nulidad de pleno derecho en dichos supuestos.

En el caso analizado, se cuestionaba “*si resulta posible acordar la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, también con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, respecto a liquidaciones tributarias firmes*”.

Teniendo presente que en la instancia había quedado acreditado que en el supuesto enjuiciado no había existido incremento de valor de los terrenos, la Sala Tercera resuelve que, no existiendo ninguna limitación de efectos en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 (en clara referencia a la STC 182/2021, donde sí se incluye tal limitación), las liquidaciones firmes relativas a supuestos en que no hubiese existido incremento de valor son nulas de pleno derecho, siendo la regla general para estos casos la de limitar al máximo posible los efectos de la norma declarada inconstitucional, porque “*el respeto*

a la Constitución debe regir en todo momento, lo que presupone la existencia de cauces de revisión para lograr eliminar (...) todo efecto de la norma declarada inconstitucional". De esta forma, entiende el Tribunal que la declaración de inconstitucionalidad debe comportar una nulidad de la norma con efectos ex tunc, sin más límites que la intangibilidad de las situaciones resueltas por sentencias firmes con fuerza de cosa juzgada y los que imponga, en su caso, la propia declaración de inconstitucionalidad (ausentes, como decimos, en la STC 59/2017).

De esta forma, concluye el TS que el artículo 217.1.g) de la LGT sí permite la revisión de oficio de estas liquidaciones firmes por cuanto, aunque la redacción de esa norma no sea explícita en acoger estos casos como supuestos de nulidad de pleno derecho, la propia Constitución y la LOTC permiten la calificación de estas liquidaciones como nulas y, por consiguiente, habilitan el cauce para su revisión de oficio y la solicitud de la devolución del importe pagado por tales liquidaciones a los Ayuntamientos.

Cabe señalar que esta sentencia deja abiertos dos interrogantes relevantes: en primer lugar, la determinación del régimen aplicable en los supuestos en que el impuesto se gestiona por autoliquidación; y, en segundo lugar, cuál es el plazo para instar la nulidad respecto de estas liquidaciones, dado que el recurso de nulidad no está sujeto a plazo alguno y, pese a ello, la sentencia sí parece conceder relevancia al tiempo transcurrido antes de iniciarse el procedimiento de nulidad de pleno derecho, porque destaca que "como es característico de la potestad de revisión de oficio, deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión", por lo que habrá que esperar para conocer la eficacia real de esta nueva vía de impugnación de las plusvalías firmes.

No procede exigir responsabilidad patrimonial del Estado por el IIVTNU, en relación con la STC 59/2017, si no se acredita la inexistencia de incremento real del valor de los terrenos

Diego Marín-Barnuevo y Pepe Morató | Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:502)

En el caso concreto, la recurrente presentó en 2015 y 2016 autoliquidaciones por el IIVTNU por una serie de transmisiones de inmuebles, solicitando después su rectificación por considerar que las reglas de determinación de la base imponible vulneraban el principio de capacidad económica establecido por el art. 31 CE. Dichas solicitudes fueron inadmitidas, por lo que se presentaron sendos recursos judiciales que fueron desestimados y adquirieron firmeza en septiembre de 2020. Debe señalarse que la recurrente dispuso de la posibilidad de probar en sede judicial la existencia de una ganancia efectiva puesta de manifiesto mediante el empleo del método de estimación directa.

La recurrente consideró que la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, permitía reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado, porque se cumplían todos los requisitos establecidos en el art. 40 LRJSP para ello, y presentó la correspondiente solicitud, que fue desestimada por el Consejo de ministros, lo que motivó la presentación del recurso de casación que resuelve la sentencia analizada.

Para resolver la cuestión planteada, la sentencia comienza destacando que la STC 182/2021 no establece ninguna limitación de efectos en relación con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Seguidamente añade que no constituye obstáculo para ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial del Estado por actos del legislador declarados inconstitucionales la firmeza de los actos generadores del daño, ni siquiera si gozan de la eficacia de la cosa juzgada, siempre que tales actos hayan fundamentado la decisión administrativa productora del perjuicio.

No obstante, entiende la Sala que la recurrente utilizó ante la Administración y luego en sede judicial el método de estimación directa para tratar de acreditar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos, llegándose a la conclusión de que no había existido decremento de valor, declarándose así expresamente

y ganando firmeza esta declaración, sin que la STC182/2021 permita alterar esa conclusión.

Una vez sentada esta premisa, la Sala considera que una declaración de inconstitucionalidad solo permite extraer la presunción de la antijuricidad de los daños derivados de los actos de aplicación, pero esa presunción no es absoluta y puede ser desvirtuada por las circunstancias que concurren en el caso concreto.

Por todo ello concluye el Tribunal que en el asunto enjuiciado no existe antijuricidad en el daño soportado por la recurrente, porque en los procesos previos se tuvo en cuenta la doctrina constitucional emanada de las SSTC 59/2017 y 126/2019 se posibilitó la prueba de inexistencia de incremento de valor de los terrenos, pero no se acreditó dicha circunstancia ni la consecuente vulneración del principio de capacidad económica.

Lex temporis en la valoración de la consolidación del usufructo a efectos del ISD

Javier Povo | Socio

› Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:890)

El TS cierra el debate sobre la tributación y legislación aplicable en el ISD con ocasión de la consolidación de un dominio previamente desmembrado (en usufructo vitalicio y nuda propiedad). El supuesto de hecho analizado es el que sigue.

En 2012 falleció la madre de quien ahora es sujeto pasivo del Impuesto. Su haber hereditario estaba constituido por varios bienes, pero a efectos explicativos podemos asumir que se trataba de un inmueble. Con ocasión de su fallecimiento, al cónyuge superviviente se le adjudicó el usufructo vitalicio del inmueble, mientras que al único hijo del matrimonio le correspondió la nuda propiedad. Esto es: al fallecimiento de la madre tiene lugar la desmembración del dominio, de ahí que con ocasión de la autoliquidación del ISD devengado por el fallecimiento de la causante ambos debieron tributar por el Impuesto mediante la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen en los términos que así lo impone el legislador.

En 2016 falleció el padre; circunstancia que comporta la consolidación del dominio sobre el inmueble. Atendiendo sus obligaciones tributarias, el sujeto pasivo autoliquidó el ISD, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen y, por tanto, determinadas deducciones en la cuota tributaria que estaban vigentes al momento del fallecimiento de su madre (es decir, al momento del desmembramiento del dominio), pero que, al momento de la consolidación del dominio, ya habían sido derogadas.

En 2017, la Administración tributaria de las Islas Baleares regularizó la situación tributaria del sujeto pasivo por el ISD, al considerar errónea la determinación realizada por él del Impuesto con ocasión de la consolidación del dominio al fallecimiento de su padre: la aplicación correctamente del tipo medio efectivo de gravamen ex art. 26 c) de la Ley ISD (y, por tanto, planteando el debate sobre cómo afectan para su determinación las deducciones pasadas y posteriormente derogadas).

Frente a esta liquidación el sujeto pasivo interpuso los correspondientes recursos en vía administrativa, que fueron desestimados. Posteriormente, se acude a la vía judicial en la que el sujeto pasivo sostiene la improcedencia de la liquidación girada en su día, con sustento en que la normativa tributaria que debe resultar de aplicación para determinar el Impuesto con ocasión de la consolidación del dominio es la vigente al momento del desmembramiento del dominio y no la del momento de la consolidación.

En este sentido, el TSJ de las Islas Baleares estimó la pretensión del recurrente y concluyó lo siguiente: *“no puede limitarse la aplicación de la normativa vigente al tiempo del desmembramiento (...) sino que debe extenderse a la práctica de la totalidad de la liquidación, deducciones y bonificaciones incluidas”*. Sentencia estimatoria que fue recurrida en casación ante el TS.

En su Sentencia, el alto Tribunal desgrana los elementos fundamentales de toda obligación tributaria: el devengo, la exigibilidad y el hecho imponible.

Así, el artículo 24 de la Ley del ISD, que regula el devengo, establece que: *“En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante”*.

Ahora bien, el artículo 21 de la LGT establece que el devengo es *“el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal”*. Pero los términos “devengo” y “exigibilidad” no son equivalentes. El mismo artículo 21 de la LGT establece que *“la ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota (...) en un momento distinto al del devengo del impuesto”*.

En este caso, según nuestro TS se pone de manifiesto la disociación entre devengo y exigibilidad. El hecho imponible se produce en el momento de la desmembración del dominio, con ocasión del fallecimiento de la madre de Jon, al entender que es el *“momento que representa la medida de la capacidad económica que debe ser gravada y fecha que determina la normativa aplicable reguladora de los elementos y circunstancias definidora de la propia obligación fiscal de pago”*.

Concluye, sin embargo, que es la exigibilidad del Impuesto la que queda parcialmente aplazada: (i) una parte se paga en el momento de adquisición de la nuda propiedad y (ii) la otra en el momento posterior de adquisición del usufructo y subsiguiente consolidación del dominio. Es decir, concluye que *“Ni hay dos hechos imponibles, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aún cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto (sic) del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación”*.

En palabras del TS: *“no estamos ante un problema de irretroactividad de la norma tributaria, o su aplicación más allá de su vigencia, sino simple y llanamente, la determinación de la norma aplicable al momento del devengo”*.

Por ello, sin entrar a analizar el contenido y/o el alcance del concepto referido al tipo medio efectivo de gravamen para la resolución de esta controversia, nuestro Alto Tribunal centra el debate sobre el momento en el que tiene lugar el nacimiento del hecho imponible en este tipo de supuestos y, por tanto, en qué normativa debe resultar de aplicación, concluyendo a este respecto lo siguiente: *“la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributarias (sic) por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio”*

La imputación temporal en el IS por la devolución de impuestos contrarios al Derecho de la Unión Europea debe efectuarse en el ejercicio en que se imputaron las cuotas del impuesto ilegal

José Suárez y Jesús Gutiérrez | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:486)

En su sentencia de 6 de febrero de 2024 –reproducida posteriormente en las sentencias de 8 de febrero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:483) y de 12 de febrero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:891 y ECLI:ES:TS:2024:871)–, el TS determina el procedimiento para la imputación temporal en la base imponible del IS de la devolución de un impuesto declarado contrario al derecho comunitario. En el caso concreto, el IVMDH –conocido popularmente como el céntimo sanitario– había sido contabilizado por el contribuyente previamente como gasto y, una vez es declarado no

conforme con el Derecho de la Unión Europea *por mor* de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 (C-82/12), fue devuelto por la Administración tributaria.

El contribuyente, habiéndolo incluido en la autoliquidación del IS del ejercicio en el que se realizó la devolución, instó la rectificación de las autoliquidaciones para su posterior imputación en el ejercicio en el que dicho gasto se realizó. Negada la rectificación en vía administrativa, y reconocida en la instancia judicial, la Administración presenta el recurso de casación objeto de estudio alegando que se ha de estar a lo dispuesto en la normativa contable que señala que los ingresos deben imputarse en la base imponible del IS del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución, es decir, conforme al criterio del devengo, abonándose la cuenta cuando es exigible la devolución o reintegro del pago indebidamente realizado.

Por otro lado, el contribuyente se opone al recurso de casación, sosteniendo que es adecuado rectificar la imputación del ingreso recibido por la devolución del impuesto. Aduce que dicho ingreso no debe asignarse al ejercicio fiscal en que se recibió la devolución, sino a aquellos ejercicios en que se efectuaron los gastos correspondientes. Esto se debe a que las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de un tributo tienen un carácter declarativo, no constitutivo, de manera que el derecho a la devolución existe desde el origen del tributo inconstitucional, y no desde la sentencia que lo declara así. Por ende, el ingreso por el tributo inconstitucional se considera indebido desde su imposición, y los efectos temporales deben ajustarse retroactivamente al momento en que el tributo comenzó a aplicarse.

Para la resolución del recurso, el Alto Tribunal, toma en consideración sus sentencias de 18 de enero de 2005, por la que se establece el período de imputación de las devoluciones obtenidas por la devolución motivada por la inconstitucionalidad del gravamen complementario de la Tasa Fiscal sobre el Juego, y de 16 de noviembre de 2016, en relación con el plazo para solicitar la devolución del IVA indebidamente ingresado por la aplicación de la normativa del impuesto declarada contraria al Derecho de la Unión. En el mismo sentido y en el recurso de casación que se examina, el TS dictamina que las cantidades objeto de discusión son ingresos que se devengan fiscalmente en el momento en el que se produjeron de manera indebida asegurándose así que se mantenga la relación directa entre dichos ingresos derivados de la devolución y los gastos que se imputaron en el ejercicio de entrada en vigor del impuesto ilegal.

Asimismo, el TS señala que los criterios de imputación fiscal y contable tienen funcionalidades distintas en este caso, así, en el plano fiscal se debe atender al pleno restablecimiento de la situación jurídica provocada por una actuación nula de pleno derecho con efectos *ex tunc*, mientras que, en el ámbito contable, se busca reflejar de manera fiel el estado económico y financiero de la sociedad.

En suma, el TS desestima el recurso de casación presentado por la Administración del Estado y fija como doctrina que la imputación temporal a efectos del IS de las cantidades devueltas por la Administración tributaria, como consecuencia del ingreso indebido de un tributo efectuado por el contribuyente tras la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea del citado tributo, deben imputarse temporalmente en la base imponible del IS del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión. De este modo, el TS hace extensible su criterio de imputación temporal de ingresos derivados de una devolución de impuestos en casos de inconstitucionalidad, a supuestos de normas contrarias a Derecho de la Unión Europea, con eficacia *ex tunc* de las sentencias declarativas.

Cesión de vehículos a empleados y su impacto en el IVA

Arturo Parellada y Josep Farré | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:538)

Una empresa adquirió de terceros vehículos en régimen de *renting* para cederlos a determinados empleados para su uso mixto (tanto para fines profesionales

como particulares). Como consecuencia de ello, imputó a dichos empleados retribuciones en especie sobre las que practicó ingresos a cuenta del IRPF.

En relación con el IVA que había soportado en la adquisición de dichos vehículos, la empresa se dedujo únicamente el 50 por ciento, con arreglo a la presunción de afectación a la actividad empresarial establecida en el artículo 95. Tres. 2ª de la Ley del IVA.

La Inspección regularizó la situación tributaria de la empresa, entendiendo que podía deducir el 100% de las cuotas soportadas, pero que también debía repercutir a los empleados el IVA correspondiente a la disponibilidad del vehículo para los fines particulares.

La empresa recurre y la AN le da la razón, considerando que no había prueba de que la cesión de los vehículos se hiciera a título oneroso y, por lo tanto, no había una prestación de servicios sujeta a IVA en virtud de los artículos 7 y 12 de la Ley del IVA. Insatisfecho con la resolución, el Abogado del Estado recurre en casación.

Para el TS, que admite el recurso de casación, deben distinguirse dos supuestos: (i) cesión por un sujeto pasivo a su empleado de un vehículo afecto a la actividad empresarial, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución como contraprestación y el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas; y (ii) cesión por un sujeto pasivo a su empleado de un vehículo afecto a la actividad empresarial, a cambio de una retribución dineraria.

En el caso (i), la cesión, precisamente por ser gratuita, no estará sujeta a IVA, mientras que en el caso (ii), la cesión sí estará sujeta a IVA, dado su carácter oneroso. Para determinar si la operación es gratuita u onerosa, el TS trae a colación dos resoluciones del TEAC de 2022 que extraen los siguientes criterios de la Sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021 (asunto C-288/19), para calificar las prestaciones de servicios realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados como onerosas, a efectos de determinar su sujeción al IVA:

- Únicamente se considerarán operaciones a título oneroso si existe una relación directa entre la entrega del bien o la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio.
- La contrapartida ha de tener un valor subjetivo, esto es, un valor que pueda expresarse en dinero.
- Una entrega de bienes o prestación de servicios no puede considerarse como una operación a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, esta operación tenga la consideración de retribución en especie.
- Particularmente, la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el empleador a favor de sus empleados puede calificarse como operación a título oneroso, cuando:
 - » El trabajador efectúe un pago por ello.
 - » El trabajador emplee una parte de su retribución monetaria, que le es detrída de su salario, a cambio de la prestación concedida
 - » El trabajador deba elegir entre distintas ventajas ofrecidas por el empleador en virtud de un acuerdo entre las partes, de suerte que la elección por una de esas ventajas conlleve la renuncia a una parte de su retribución en metálico.
 - » Una parte determinada del trabajo prestado por el trabajador, valorable económicamente, pueda considerarse como contraprestación por el bien o servicio recibido del empleador por estar así expresamente previsto en el contrato de trabajo o documento accesorio.

Pues bien, atendiendo a las comprobaciones fácticas realizadas por el tribunal de instancia, se concluye que no existen pruebas por parte de la Administración que desvirtúen el carácter gratuito de la prestación.

Por todo ello, el TS desestima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado y establece como doctrina jurisprudencial que la cesión por el sujeto pasivo del uso de un vehículo afectado -un 50 por ciento, por aplicación de la presunción establecida en el artículo 95. Tres. 2ª de la Ley del IVA, no desvirtuada por la AEAT- a la actividad empresarial, a su empleado para su uso particular, a título gratuito, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni deja de percibir una parte de su retribución como contraprestación y el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas, es una operación no sujeta al IVA, aunque por tal bien se hubiere deducido, también en dicho porcentaje, IVA soportado por el renting del vehículo.

Cuando se constituye una única hipoteca unilateral sobre varias fincas para suspender la ejecución de diversas deudas fiscales, y una de estas deudas es anulada judicialmente mientras las demás permanecen vigentes, el contribuyente no tiene derecho a solicitar la cancelación parcial de la hipoteca sobre algunas de dichas fincas

Daniel Olábarri y Maddalen Aguirre | Counsel y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:428)

En esta sentencia, el TS establece que, en los casos en que se ha otorgado una hipoteca unilateral sobre varias fincas registrales para suspender la ejecución de varias obligaciones tributarias, la anulación de una de ellas en vía judicial, manteniéndose la garantía respecto a otras liquidaciones tributarias, no confiere a la parte que ha constituido la garantía el derecho a que se cancele parcialmente la hipoteca sobre determinados bienes hipotecados.

En el supuesto analizado en la sentencia, la parte recurrente constituyó una hipoteca unilateral a favor de la Administración tributaria sobre 176 fincas para garantizar dos deudas tributarias distintas: una por el IVA y otra por el IS. Tras haber recurrido ambas deudas, la relativa al IVA fue anulada por el TSJ de la Comunidad Valenciana y, en consecuencia, se solicitó y posteriormente se acordó el levantamiento parcial de la hipoteca en relación con algunas de las fincas, sin que ello impidiera que dichas fincas continuaran garantizando la deuda del IS, la cual aún se encontraba pendiente de resolución.

En este sentido, la cuestión que presenta interés casacional es la que sigue: *“Determinar si, cuando ha sido formalizada una hipoteca unilateral sobre varias fincas en garantía de la suspensión de la ejecución de varias liquidaciones, la anulación de una de ellas en vía judicial da derecho al recurrente a cancelar parcialmente la hipoteca sobre determinados bienes inmuebles o, por el contrario, la cancelación debe hacerse de forma proporcional sobre todos los bienes hipotecados.”*

A estos efectos, la recurrente argumenta que la anulación de la deuda correspondiente al IVA debería permitir la cancelación parcial de la hipoteca sobre ciertas fincas específicas. Sin embargo, como bien trae a colación el TS, la ley establece que la hipoteca es indivisible (art. 122 de la Ley Hipotecaria) y, por tanto, todas las fincas hipotecadas siguen respondiendo por la deuda relativa al IS que, a día de hoy, todavía subsiste.

Además, el TS respalda su criterio en una sentencia previa, de fecha 4 de febrero de 2005 (ECLI:ES:TS:2005:614), en la cual ya se reafirmó la indivisibilidad de la hipoteca y la imposibilidad de cancelarla parcialmente a elección del deudor o del hipotecante no deudor, salvo que se haya pactado una distribución del crédito entre las fincas hipotecadas.

En conclusión, la anulación por parte del TSJ de la Comunidad Valenciana de la deuda relacionada con el IVA solo podrá conllevar un levantamiento parcial de la responsabilidad hipotecaria, dado que la hipoteca deberá mantenerse en garantía de la deuda correspondiente al IS. Por lo tanto, la recurrente no puede exigir la cancelación parcial de la hipoteca a su elección, ya que la hipoteca

permanecerá íntegra mientras no se cancele en su totalidad o se divida el crédito garantizado.

El carácter vinculante al que se refiere el artículo 89 de la LGT lo es únicamente para el órgano de aplicación del tributo. El criterio emanado de una contestación vinculante a una consulta formulada no vincula al propio órgano judicial que, si analiza la cuestión controvertida, tiene que revisar la legalidad del acto dictado en su conjunto (si se ajustado o no a Derecho).

Javier Povo y Ángel Gil | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero 2024 (ECLI:ES:TS:2024:217)

Una compañía dedicada a prestar servicios de publicidad ofrecía a través de internet determinados productos a terceros con el fin de que estos fueran adquiridos por los usuarios de las páginas web de sus clientes. La controversia con la Administración tributaria surgió porque esta consideró que, a efectos del IVA, las inserciones de publicidad en las páginas web con dominio “.es” tenían como receptores de los mensajes a internautas situados en el territorio de aplicación del impuesto, de manera que la utilización o explotación de los servicios se había realizado en dicho territorio. La entidad, por el contrario, sostuvo que el destinatario de esos servicios eran agencias de publicidad no establecidas en el territorio de aplicación del IVA, por lo que las prestaciones de esos servicios no estaban sujetas al impuesto.

En vía revisora administrativa y judicial la recurrente invocó contestaciones vinculantes de la DGT en las que, con ocasión de consultas realizadas, se fijó una doctrina que se considera idéntica a la sostenida por el obligado tributario, de manera que los servicios de esta clase no estarían sujetos al IVA. Si bien es cierto que estas contestaciones de la DGT no respondían a consultas formuladas por este sujeto pasivo del IVA.

A este respecto, aunque existen dos cuestiones que presentan interés casacional objetivo, se trae a colación -por su importancia- la primera de ellas que, a su vez, se subdivide en dos. Veámoslo en términos de literalidad:

“Determinar si el órgano judicial que controla la legalidad de un acuerdo de liquidación, ha de analizar, cuando así se denuncie, si el órgano liquidador se apartó de la doctrina administrativa vigente en la fecha de la liquidación y que le vinculaba de conformidad con el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria y, por lo tanto, debe anular el acto de liquidación cuando constate tal apartamiento, con independencia de que reputa correcto o no el criterio jurídico vinculante o de que exista doctrina administrativa o jurisprudencia posterior en sentido contrario a dicho criterio, o si, por el contrario, el órgano judicial debe entrar a estudiar, en todo caso, la corrección del criterio jurídico vinculante y el seguido por la liquidación de modo que, aun habiendo desconocido aquella doctrina administrativa vinculante, cabe verificar que el acto de liquidación es conforme a Derecho y no procede, en ese caso, su anulación.”

Pues bien, en relación a la primera cuestión (esto es: si el juez que ejerce el control de legalidad de una liquidación tributaria debe entrar o no a analizar el motivo de impugnación consistente en que la Administración habría girado una liquidación apartándose del criterio de una previa contestación vinculante a consulta), el Alto Tribunal entiende que, por exigencias del respeto a la congruencia de toda resolución judicial, del principio dispositivo y, por supuesto, de la salvaguarda de la tutela judicial efectiva, no cabe otra respuesta que la afirmativa. En efecto, en el ejercicio del control de legalidad de una liquidación tributaria, ex arts. 24 y 106 de la Constitución, el juez contencioso-administrativo debe analizar dicho argumento o motivo de impugnación.

Respecto de la segunda cuestión (es decir, qué ocurre si el órgano judicial no estima correcto el criterio jurídico vinculante o qué debe hacerse si existe doctrina

administrativa o jurisprudencia posterior en sentido contrario a dicho criterio), nuestro TS recuerda que el apartado primero del artículo 89 de la LGT se refiere a los efectos que despliegan las contestaciones a consultas tributarias escritas, en el sentido de que únicamente tendrán efectos vinculantes, en los términos previstos en ese artículo, para los órganos encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante que la formule. Y, a este respecto, el TS entiende que el efecto vinculante se produce en los términos previstos por dicho precepto y, por tanto, teniendo en cuenta lo que establece el segundo inciso del número 1 del artículo en cuestión.

Pues bien, el TS resuelve el asunto aplicando el artículo 89.1 de la LGT y afirmando que el acuerdo de liquidación girado por el órgano instructor administrativo negó la identidad de situaciones de hecho y que, por tanto, no había, propiamente, vinculación al criterio administrativo previamente dictado respecto de otro contribuyente. Circunstancia crucial y determinante del fallo, al tener en consideración que la contestación no había sido solicitada por la recurrente.

La Sentencia señala *obiter dictum* que, con independencia de lo anterior, dado que las contestaciones a consultas a las que se refiere el artículo 89 de la LGT no vinculan al órgano judicial, por su función constitucional, determinada por los artículos 24 y 106 de la Constitución, todo órgano revisor judicial deberá entrar a enjuiciar, en todo caso, si la liquidación impugnada es o no conforme al ordenamiento jurídico. Si bien es cierto que no se matiza si tal revisión judicial debe ajustarse a revisar si se ha aplicado por el órgano instructor administrativo el criterio vinculante previamente dictado para el supuesto de hecho del sujeto pasivo que formuló la consulta (con independencia de que lo comparta o no) o, por el contrario y con independencia de lo anterior, una vez impugnada la liquidación el órgano judicial puede -y debe si lo estima procedente- considerar que incluso el criterio vinculante fue erróneo y procede apartarse de él entrando en la revisión total de las cuestiones planteadas.

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

“El órgano judicial que controla la legalidad de un acuerdo de liquidación ha de analizar, cuando así se denuncie, si el órgano liquidador se apartó de la doctrina administrativa vigente en la fecha de la liquidación y que le vinculaba de conformidad con el artículo 89.1 de la LGT.

A estos efectos, habrá de tener en consideración que el efecto vinculante de las consultas tributarias, ha de producirse en los términos previstos en el art 89 LGT, términos que contemplan la aplicación al consultante de los criterios expresados en la contestación (i) en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso; (ii) siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias (por remisión al plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 88 LGT); (iii) que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta; (iv) efectos vinculantes que se extienden no solo al consultante, sino a cualquier obligado siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Con independencia de lo anterior, dado que las consultas a las que se refiere el artículo 89 LGT no vinculan al órgano judicial, por su función constitucional, determinada por los artículos 24 y 106 de la Constitución, deberá entrar a enjuiciar, en todo caso, si la liquidación es o no conforme al ordenamiento jurídico.

Reafirmamos la jurisprudencia fijada en nuestras sentencias de 16 y 17 de diciembre de 2019 (rec. 6477/2018, ECLI:ES:TS:2019:4102 y rec. 6274/2018, ECLI:ES:TS:2019:4073) sobre el concepto de “utilización o explotación efectiva” previsto en el artículo 70. Dos de la Ley del IVA con relación a servicios de publicidad, prestados por vía electrónica a través de internet, en el sentido de que la sujeción al impuesto se producirá cuando tales servicios tengan como destinatarios de los mensajes a internautas situados en el territorio de aplicación del impuesto”.

La norma de valoración contenida en el artículo 37.1.b) de la LIRPF no constituye una verdadera comprobación de valores a efectos del artículo 57.1 de la LGT

Antonio Ruiz y Elena Pastor | Counsel y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero (ECLI:ES:TS:2024:224)

El TS acuerda haber lugar a casación frente a la sentencia del TSJ de Castilla La Mancha en la que se afirmaba que la norma de valoración de participaciones no admitidas a negociación contenida en el artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF comporta una verdadera comprobación de valores en tanto que emplea alguno de los métodos enumerados en el artículo 57 de la LGT y que, por consiguiente, el obligado tributario tiene derecho a instar la tasación pericial contradictoria.

El artículo 37 de la Ley del IRPF dispone que, en el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivadas de la enajenación de valores no admitidos a negociación, el valor de transmisión no podrá ser inferior al importe que resulte de (i) capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto o (ii) valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto, salvo que el contribuyente pruebe que el valor de transmisión acordado se corresponde con el valor de mercado.

La Sala de la instancia compartía la tesis del contribuyente por la que afirmaba que la comprobación del valor de mercado declarado por parte de la Administración tributaria consistía en una verdadera comprobación de valores a los efectos del artículo 57.1 de la LGT; en particular, en aplicación de los métodos contenidos en las letras a) -“capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale”- e i) -“cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo”. Como consecuencia de lo anterior, reconoció al obligado tributario el derecho a instar la tasación pericial contradictoria.

Sin embargo, el TS se separa de dicha interpretación pues entiende que, en ausencia de elementos probatorios que constaten que el valor acordado se corresponde con el valor de mercado (prueba que le incumbe al contribuyente), el artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF está previendo un valor mínimo de referencia a efectos de determinar el importe fiscal de la transmisión. Entiende, por tanto, que la Administración tributaria se está limitando a aplicar el valor mínimo exigido por la normativa tributaria, por lo que, de acuerdo con el artículo 159.5 del RGAT, cuando el valor derive directamente de una ley o un reglamento no estaremos ante una comprobación de valores y no cabrá instar tasación pericial contradictoria por parte del contribuyente, sin perjuicio del derecho que le asista de poder acreditar que el valor declarado es aquel que hubiesen acordado partes independientes mediante el cauce ordinario, es decir, vía recurso.

Por los motivos expuestos, completa su argumentación el TS afirmando que la aplicación de las reglas que rigen la tasación pericial contradictoria podría resultar en la determinación de un valor intermedio entre el valor que el contribuyente afirma que se corresponde con el valor de mercado y el valor mínimo resultante de la aplicación del artículo 37.1.b) de la LIRPF, lo cual comportaría una contradicción expresa del mandato contenido en este último precepto.

Así, el TS fija doctrina en el siguiente sentido: la determinación del valor de transmisión de valores no admitidos a negociación mediante la aplicación de las reglas de valoración del artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF no constituye una verdadera comprobación de valores que emplee alguno de los métodos previstos en el artículo 57 de la LGT (letras a) e i)), por lo que no resulta de aplicación la normativa referente a la tasación pericial contradictoria.

La suscripción de participaciones en fondos de inversión a nombre de ambos cónyuges empleando dinero privativo de uno de ellos, no constituye una donación al otro cónyuge ni el hecho imponible del ISD, ya que la beneficiaria es la sociedad de gananciales

Pilar Valero | Abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:98)

En el recurso que trae causa de esta sentencia, la cuestión que presenta interés casacional consiste en “*Determinar el régimen y tratamiento fiscal, en los supuestos en los que los cónyuges (casados en régimen económico matrimonial de gananciales) suscriben participaciones a nombre de ambos en determinados fondos de inversión empleando dinero de carácter privativo de uno de los cónyuges, discerniendo si la suscripción de dichos fondos por parte de uno de los cónyuges (el esposo que no es propietario original del dinero) constituye el hecho imponible del art. 3.1.b) de la Ley del ISD al entender que ha recibido una donación del otro cónyuge por el importe suscrito o, por el contrario, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la sociedad de gananciales, la aportación de bienes privativos a la sociedad de gananciales, la convierte a ésta en beneficiaria de tal acto, sin que se trate de un negocio entre los cónyuges.*”

En definitiva, se trata de determinar si por el hecho de haber suscrito dos cónyuges, casados en régimen de gananciales, unos fondos de inversión con el dinero privativo de la esposa, se ha producido una donación al marido por la mitad del importe suscrito, tal como entendió la Inspección.

El TS reitera la doctrina establecida en su sentencia de 3 de marzo de 2021, ECLI:ES:TS:2021:1016, en la que estableció lo siguiente:

- La sociedad de gananciales (comunidad en mano común o germánica) constituye un patrimonio separado distinto del patrimonio privativo de cada uno de los cónyuges y, como tal, carece de personalidad jurídica.
- El artículo 35.4 de la LGT prevé la posibilidad de que los entes sin personalidad tengan la condición de obligados tributarios, si bien lo supedita a que una norma con rango de ley así lo prevea expresamente.
- La aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a su sociedad de gananciales no está sujeta al ISD, porque solo son sujetos pasivos de ese impuesto las personas físicas y aquellas instituciones o entes que la ley prevea expresamente, sin que exista norma al efecto respecto de las sociedades de gananciales.
- No cabe confundir la operación analizada, en la que el beneficiario es la sociedad de gananciales, con la aportación a título gratuito por un cónyuge de un bien privativo a favor del otro cónyuge.

El TS recuerda asimismo que esta doctrina ha sido asumida por la DGT en numerosas consultas (entre otras, Vo484-23 de 1 de marzo de 2023 y V1623-23 de 08 de junio de 2023).

Constituye el ejercicio de una opción la aplicación de la deducción o de la exención por doble imposición, por lo que no cabe solicitar su rectificación transcurrido el plazo reglamentario para la presentación de la declaración

Viktoriya Petkova | Abogada

› Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 4 de diciembre de 2023 (ECLI:ES:TSBAL:2023:1600)

En el caso objeto de litigio, el TSJ dilucida sobre si la aplicación de deducción por doble imposición constituye una opción irrevocable, en los términos establecidos en el artículo 119.3 de la LGT, a los efectos de determinar si procede la rectificación de la consignación de la deducción una vez finalizado el plazo de presentación de la declaración. En este sentido, el artículo 119.3 de la LGT imposibilita la rectificación de opciones que hayan sido ejercitadas por los contribuyentes una vez finalizado el periodo reglamentario para su declaración.

En la autoliquidación del IS del ejercicio 2016, la recurrente optó por la aplicación de la deducción por doble imposición internacional del artículo 31.2 de la Ley del IS y posteriormente, instó la rectificación de la referida autoliquidación, por considerar improcedente la consignación de la deducción en la medida que, a su juicio en aplicación de la normativa española y el Convenio de Doble Imposición, procedía la aplicación de la exención establecida en el artículo 21.2 de la Ley del IS, al cumplirse todos y cada uno de los requisitos establecidos en dicha normativa para optar por la exención y no por la deducción por doble imposición.

No obstante, la Administración Tributaria denegó la rectificación de la autoliquidación del IS bajo la argumentación de que la opción que pretendía ejercer la recurrente, a través de la solicitud de rectificación, se realizó de manera extemporánea. La resolución de la Administración Tributaria fue recurrida ante el TEAR de Baleares que confirmó el criterio sostenido por la Administración Tributaria.

En este contexto, al amparo de la interpretación y delimitación de las opciones tributarias del artículo 119.3 LGT realizada por el TS en su sentencia de 30 de noviembre de 2021 (rec. 4464/2020; ECLI:ES:TS:2021:4394), el TSJ determina que la aplicación de la deducción por doble imposición constituye el ejercicio de una opción irrevocable y ello porque:

- i) La norma tributaria da una alternativa de elección entre regímenes tributarios diferentes y excluyentes (i.e., deducción o exención); y
- ii) La voluntad de ejercicio de la opción del contribuyente ha quedado reflejada en su autoliquidación.

Todo ello lleva a la Sala a confirmar que la solicitud de rectificación fue realizada de forma extemporánea y, en consecuencia, acuerda la desestimación del recurso.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TEAC

El TEAC señala que son de aplicación los efectos de la STC 11/2024 a solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas con anterioridad a la publicación de la sentencia

Yi Zhou y Marc Chevalier | Abogados

› Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de 22 de febrero de 2024 (R.G. 6490/2023)

En el caso objeto de análisis, el recurrente como sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal solicitó la rectificación de sus autoliquidaciones del IS modelo 220 correspondientes a los ejercicios 2017 a 2020, por entender que en las mismas se habían incluido en la base imponible del impuesto importes correspondiente a las reversiones de deterioros de cartera que fueron fiscalmente deducibles de acuerdo con la disposición transitoria 16ª de la LIS introducida por el RDL 3/2016, norma que considera inconstitucional.

La Dependencia competente de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes desestimó la solicitud por entender que, en la medida en que en ese momento las medidas introducidas por el RDL 3/2016 no habían sido declaradas inconstitucionales por el TC, no se encuentra entre sus competencias decidir sobre la legalidad o constitucionalidad de las normas en vigor.

El contribuyente, entendiendo que las medidas introducidas por el RDL 3/2016 y, en concreto las introducidas en la DT 16ª de la LIS, debían considerarse inconstitucionales, planteó reclamación económico-administrativa ante el TEAC contra la resolución desestimatoria de la AEAT.

El TEAC, en el momento de resolver la controversia era ya conocedor de la STC 11/2024 que resolvía la cuestión de inconstitucionalidad 2577-2023 estimando la misma y considerando que las medidas incluidas en la LIS por el RDL 3/2016 en su artículo 3. Primero apartados Uno y Dos referentes a (i) reducción de los límites de compensación de bases imponibles negativas; (ii) introducción ex novo de un límite a la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional y (iii) la inclusión de la obligación de integración del importe de los deterioros de participaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles en los cinco periodos impositivos previos a la entrega en vigor de esta medida, son inconstitucionales y por lo tanto nulos.

El TEAC, entiende que al haber quedado sin validez los preceptos indicados de la LIS, las autoliquidaciones del contribuyente deberían haberse realizado teniendo en cuenta la regulación previa a la aprobación de dichas medidas por el RDL 3/2016. Por lo tanto, entiende que la resolución desestimatoria de la AEAT adolece de un defecto material debiendo procederse a la rectificación de las autoliquidaciones del contribuyente.

Finalmente, aclara el TEAC que no nos hallamos ante una orden de retroacción de actuaciones al no existir un vicio formal, sino que tras la publicación de la STC 11/2024 la oficina gestora competente de la AEAT debe aplicar la normativa vigente.

El TEAC se pronuncia sobre la deducibilidad en el IS de las retribuciones satisfechas a administradores que mantienen un doble vínculo con la entidad: mercantil y laboral de alta dirección.

Alejandra Flores y Alejandro Irache | Abogados

› Resoluciones del TEAC de 22 de febrero de 2024 (R.G. 6496/2022 y R.G. 5806/2023)

Tras la doctrina casacional fijada por el TS sobre la deducibilidad de la retribución de administradores en sus sentencias de 27 de junio de 2023 (recurso de casación 6442/2021) y de 2 de noviembre de 2023 (recurso de casación 3940/2022), el TEAC se ha pronunciado en estas resoluciones sobre dos supuestos en los que la Inspección entendió como no deducible en el IS las retribuciones percibidas por los administradores de diversas sociedades que también mantenían una relación laboral especial de alta dirección en aplicación de la Teoría del Vínculo.

Esto es, la Inspección, en aplicación de la Teoría del Vínculo entendió que no eran deducibles las retribuciones que las entidades pagadoras habían satisfecho a sus administradores- que también mantenían una relación laboral especial de alta dirección- al absorber la relación mercantil a la relación laboral de alta dirección. Teniendo en cuenta lo anterior, a juicio de la Inspección, todos los importes satisfechos debían entenderse enmarcados en el ámbito de la relación mercantil y, en la medida en que las retribuciones satisfechas por su relación laboral especial de alta dirección no cumplían con los requisitos mercantiles (previsión estatutaria, aprobación por la Junta General, etc), debían considerarse como no deducibles con base en el artículo 15.1.f) de la Ley del IS (*“gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”*).

Pues bien, el TEAC resuelve ambas reclamaciones trayendo a colación la nueva doctrina del TS que establece que no resulta de aplicación automática la Teoría del Vínculo, todo ello con base en la jurisprudencia del TJUE (sentencias de 9 de julio de 2015, asunto Balkaya, C-229/14; de 11 de noviembre de 2010, asunto Danosa, C-232/09; y la más reciente de 5 de mayo de 2022, asunto HJ, C-101/21).

Así, el TEAC asume, el criterio del TS y entiende que, en supuestos como los analizados, en los que hay unas personas que tienen tanto la consideración de administradores como de personal de alta dirección de una misma entidad, las retribuciones que perciben por dichos desempeños (debidamente contabilizadas y acreditadas) no pueden entenderse como no deducibles por la mera aplicación de la Teoría del Vínculo, sino que debe admitirse que estas se perciben en el marco de una relación laboral y que, por tanto, no exigen del cumplimiento de los requisitos mercantiles antes esgrimidos para considerarse como gastos deducibles a efectos del IS, sino que bastaría con que estos reúnan los requisitos propios de la deducibilidad de cualquier gasto (justificación, contabilización, correlación con los ingresos...).

Hasta aquí, no viene sino el TEAC a aplicar la doctrina tanto del TS como del TJUE. No obstante, el TEAC va más allá en sus resoluciones y realiza una interpretación adicional que limita, al menos en parte, la doctrina casacional previamente mencionada.

El TEAC considera que, cuando exista una relación dual, tanto en concepto de administrador como en concepto de personal de alta dirección, con una misma entidad, deberán analizarse las retribuciones percibidas por uno u otro concepto de forma diferenciada a la hora de determinar su deducibilidad desde la perspectiva del IS. Esto es, que sin perjuicio de que pueda entenderse que la parte percibida en concepto de personal de alta dirección sea deducible (siempre que se cumplan los requisitos exigidos al efecto) la parte percibida en concepto de administrador no sería deducible sino se cumpliesen con los requisitos mercantiles exigidos al efecto.

En definitiva, vuelve a insistir el TEAC en el cumplimiento exhaustivo de los requisitos establecidos por la normativa mercantil para entender en el IS como deducibles aquellas retribuciones percibidas en concepto de administrador de una entidad. Cuestión que parecía superada, al menos en parte, por la doctrina establecida por el TS en sus recientes sentencias.

La transmisión de un bien de carácter privativo por parte de uno de los cónyuges a la sociedad conyugal de gananciales constituye una modificación en la estructura de su haber personal que puede dar lugar a la generación de una ganancia o pérdida patrimonial, sujeta a la correspondiente tributación en el IRPF.

Felipe Alonso y Maddalen Aguirre | Of Counsel y abogada

› Resolución del TEAC de 23 de enero de 2024 (RG 2024/2023)

Mediante la reciente Resolución número 2024/2023, de fecha 23 de enero de 2024, emitida en el marco de un recurso de alzada para la unificación de doctrina, el TEAC ha analizado si la contribución de un bien privativo por parte de un cónyuge a la sociedad de gananciales constituye una modificación en su estructura de patrimonio, susceptible de originar una alteración patrimonial en el ámbito del IIRPF del contribuyente.

En este sentido, el TEAC, interpretando el artículo 11 de la Ley del IRPF, sostiene que la individualización de las rentas en el IRPF se rige por el criterio del origen o fuente de las mismas, independientemente del régimen económico matrimonial. Sin embargo, en lo que respecta a los rendimientos del capital, el legislador establece que habrá de estarse a las reglas de titularidad jurídica de los bienes y derechos y, en su caso, serán de aplicación las normas o pactos reguladores del régimen económico patrimonial. Y similar previsión normativa existe respecto de las alteraciones patrimoniales.

Para alcanzar su conclusión, el TEAC parte del estudio de la Sociedad de gananciales que, con arreglo a su naturaleza, se trata de una comunidad de mano común o sociedad germánica. Esta circunstancia determina que constante el matrimonio cada uno de los cónyuges sea titular de la mitad de cada uno de los bienes la componen; aun cuando su titularidad sobre bienes concretos se materializará cuando tenga lugar la disolución de la sociedad conyugal.

Por consiguiente, la cuestión esencial radica en determinar si se produce o no una alteración en la composición del patrimonio cuando uno de los cónyuges decide aportar un bien privativo a la sociedad de gananciales constante el matrimonio (v.gr. atribuyendo su condición de ganancial a un bien privativo) con arreglo al Derecho Civil surgiría un derecho de crédito de la sociedad de gananciales con el cónyuge aportante. Sin embargo, el TEAC está sosteniendo que, con ocasión de dicha aportación, se produciría una alteración en la composición del patrimonio del cónyuge titular del bien privativo aportado/calificado como ahora como ganancial que tendría lugar con ocasión de dicha aportación, que determinará la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial en su IRPF. El motivo: porque desde dicho momento únicamente el cónyuge aportante únicamente tendrá derecho desde un punto de vista conceptual a la mitad del bien que previamente había sido suyo en pleno dominio, con ocasión de la disolución de la sociedad conyugal.

DGT

La DGT identifica el marco normativo definitorio de las VPO de normativa estatal a los efectos de la aplicación de la exención en el ITPAJD

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2993-23, de 14 de noviembre de 2023

El artículo 45.I.B).12 de la Ley del ITPAJD prevé una exención para cualquiera de las modalidades del impuesto que se devenguen en la transmisión de terrenos o cesión de derechos de superficie para la construcción de Viviendas de Protección Oficial (VPO), o para el AJD devengado en el otorgamiento de escrituras públicas

que formalicen actos relacionados con la construcción de VPO (e.g., escritura de declaración de obra nueva o escritura de constitución de préstamo hipotecario para su construcción).

Este beneficio fiscal se encuentra condicionado a que las viviendas a las que se refieran constituyan viviendas en régimen de protección oficial o gocen de protección pública conforme a la normativa de la respectiva comunidad autónoma, siempre que sean equiparables a estas, es decir, que las características a efectos de umbrales de protección (superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los beneficiarios) no excedan de los establecidos en la normativa estatal, cuestión que ha planteado mucha incertidumbre en los últimos años debido a la falta de una regulación clara al respecto.

En este contexto, el supuesto de hecho que se plantea en la consulta es el de un consultante que va a adquirir un solar para la construcción de VPO y solicita a la DGT que aclare cuál es la normativa estatal vigente definitoria de los parámetros de la VPO “estatal” a la que se refiere el artículo 45.I.B).12 de la Ley del ITPAJD y, en concreto, si puede acudirse a estos efectos a la Disposición Adicional Tercera del Plan Estatal de Vivienda para el período 2013-2016, aprobado por el Real Decreto 233/2013.

Dicha Disposición Adicional Tercera establece que “a partir de la fecha de entrada en vigor del Real Decreto, y sin perjuicio de las situaciones jurídicas creadas al amparo de anteriores normativas”, se entenderá por vivienda protegida, “a los efectos de lo establecido en la normativa estatal”, toda aquella que cuente con la calificación correspondiente de la Comunidad Autónoma por cumplir los requisitos establecidos en su normativa propia y que, en todo caso, (i) se destine a residencia habitual y permanente del propietario o del inquilino, (ii) cuente con un precio máximo de venta o alquiler, y (iii) disponga de una superficie útil máxima de 90 m².

Para resolver la consulta, la DGT realiza un análisis de la normativa aplicable para cada uno de los parámetros, siguiendo el razonamiento de consultas anteriores (V2872-11 y V0459-12).

Respecto de la superficie máxima protegible, la DGT entiende que dicho requisito viene definido por el artículo primero del vigente Real Decreto-ley 1/1978, de 31 de octubre, sobre política de VPO, que establece una superficie útil máxima de 90 m².

En relación con los parámetros de “precio de la vivienda” y “límite de ingresos de los adquirentes”, respecto de los que Real Decreto-ley 1/1978 se refiere a la normativa reglamentaria de desarrollo, la DGT se remite al Plan Estatal de Vivienda que se encuentre vigente en el momento de aplicación de la exención. En este sentido, la DGT reconoce que el Plan Estatal actual para el acceso a la vivienda 2022-2025, aprobado por el Real Decreto 42/2022, no hace ninguna referencia a viviendas protegidas, y que ninguno de los programas posteriores al Plan Estatal de Vivienda 2009-2012, aprobado por Real Decreto 2066/2008, ha contemplado los parámetros de vivienda protegida¹, si bien dicho Plan 2009-2012 ha dejado de estar vigente por haber concluido el período para cuya eficacia fue aprobado.

En este marco normativo, donde parece que solo el parámetro de superficie máxima se define conforme a normativa estatal, la DGT acaba concluyendo que la Disposición Adicional Tercera del Plan Estatal de Vivienda para el período 2013-2016 se encuentra vigente y es la disposición que contiene el concepto de VPO a efectos de la normativa estatal, y especialmente, respecto de los parámetros de “precio de la vivienda” y “límite de ingresos de los adquirentes”, pues aunque el articulado del Plan no está en vigor por haber finalizado su período de vigencia, esto no puede entenderse de la Disposición Adicional Tercera, que no forma parte de la propia regulación del Plan y cuya redacción se depende su vocación de permanencia.

De acuerdo con el anterior criterio de la DGT, parece que siempre que concurra el requisito de superficie máxima protegible de 90 m², cualquier vivienda que goce de protección conforme a la legislación autonómica, por la que se establezcan

¹ Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2017, aprobado por el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril; Plan Estatal de Vivienda 2018-2021 aprobado por el Real Decreto 106/2018.

umbrales de precio y límite de ingresos de los beneficiarios, y cuente con la calificación correspondiente, será asimilable a la VPO conforme a la normativa estatal, ya que la definición de VPO estatal no establece unos parámetros concretos definitorios de estos requisitos.

En este sentido, la solución de la DGT aporta cierta seguridad jurídica en cuanto a la definición de VPO estatal y facilita la aplicación de la exención, ya que en términos generales esta será aplicable respecto de todas las viviendas protegidas de las CCAA para las que se hayan establecido umbrales de protección de precio e ingresos de adquirentes. Por ello, sería recomendable revisar tanto situaciones pasadas como futuras al objeto de analizar la posible aplicación de la exención en cada caso concreto.

Finalmente, cabe plantearse cómo juega esta solución de la DGT con la Disposición Adicional Segunda del actual Plan Estatal para el acceso a la vivienda 2022-2025, que permite a las CCAA, bajo determinadas condiciones, *“modificar las condiciones de acceso y la limitación de los precios de venta o de alquiler establecidos para las viviendas a promover en suelos protegidos (...) al amparo del Plan Estatal de Vivienda 2009-2012 o de los anteriores planes estatales vivienda”*. Conforme a dicha disposición del Plan Estatal vigente parece, sin embargo, que la definición de VPO estatal es la que contiene Plan Estatal de Vivienda 2009-2012, salvo que la Comunidad Autónoma haga uso de la facultad normativa concedida por dicha disposición y en las condiciones establecidas en esta.

Fiscalidad de un reparto de dividendos en especie posterior a una operación de canje de valores acogida al Régimen de Neutralidad Fiscal

Ignasi Montesinos y Marc Barroso | Abogados

› [Consulta de la Dirección General de Tributos V3304-23 de 26 de diciembre de 2023](#)

En la presente consulta, la DGT analiza la aplicación de la exención regulada en el artículo 21 de la LIS a un dividendo en especie repartido por una entidad a su socia con posterioridad a la aportación de la participación de la primera a la segunda. En particular, en el caso analizado, una persona física realiza una operación de canje de valores acogida al Régimen de Neutralidad Fiscal mediante la que se aporta una participación representativa del 99 % del capital social de la entidad operativa T a una entidad holding de nueva constitución (**“NewCo”**). Con posterioridad a dicha operación de reestructuración, se plantea acordar el reparto de un dividendo en especie a través del cual se entregaría un inmueble, propiedad de T y en el que se desarrolla la actividad económica, junto con su deuda con garantía hipotecaria.

En este sentido, la DGT manifiesta que el reparto del dividendo en especie consistente en un inmueble se valorará de conformidad con su valor normal de mercado; (i) por un lado, integrando la entidad transmitente (entidad T) en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado del elemento transmitido y su valor fiscal y (ii) por otro lado, integrando el socio NewCo en su base imponible el valor de mercado del elemento recibido.

A efectos contables, NewCo reconocerá un ingreso por la parte de los dividendos que procedan de resultados generados a partir de la fecha de adquisición (fecha del canje) de las participaciones, mientras que por la parte de estos que proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la aportación, no reconocerá ingreso alguno, sino que minorará el valor contable de la inversión.

No obstante, a efectos fiscales, al resultar de aplicación el Régimen de Neutralidad Fiscal al canje de valores, en virtud del principio de subrogación regulado en el artículo 84 de la LIS, entre los derechos tributarios referidos a los elementos patrimoniales transmitidos estaría incluido el derecho a considerar como tales los beneficios no distribuidos por la sociedad participada (la entidad T) en el momento de realizarse la operación de canje, en la medida en que las participaciones recibidas de la entidad T conservan el mismo valor y la misma fecha de adquisición.

En cualquier caso, la DGT concluye que el ingreso que deban computarse fiscalmente gozaría de la exención regulada en el artículo 21 de la LIS, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por dicho precepto y, de ser así, no existiría obligación de retener e ingresar a cuenta sobre los mismos de conformidad con lo previsto por la letra d) del artículo 128.4 de la LIS.

Los EPs pueden aplicar la reducción de la reserva de capitalización en su base imponible

Sergi Aguilar y Javier García | Abogados

› Consulta Vinculante V3250-23 de 19 de diciembre de 2023

En el presente supuesto, la DGT analiza la posibilidad de que una sociedad no residente que opera en España a través de un EP pueda aplicar la reducción de reserva de capitalización del artículo 25 de la Ley del IS en su base imponible, en la medida que el artículo 18.1 de la Ley del IRNR establece que la base imponible del EP se determina conforme a las disposiciones del régimen general del IS.

La DGT confirma que los EPs podrán aplicar la reducción de reserva de capitalización en su base imponible. En este sentido, en la medida que el EP disponga de una estructura de capital adecuada tanto en la organización como en las funciones que desempeña, el cómputo del incremento de los fondos propios se realizará en sede del EP, independientemente de la evolución de los fondos propios de la casa central.

Los servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles situados en el TAI que no incluyan servicios propios de la industria hotelera se entienden localizados en el TAI, sin que resulte aplicable la inversión de sujeto pasivo con efectos desde 1 de enero de 2023. El epígrafe del IAE es el 834 “servicios relativos a la propiedad inmobiliaria y a la propiedad industrial”. No resulta aplicable la obligación de presentar el modelo 179 en el caso concreto

Marta Rodríguez e Ignacio Echávarri | Abogados

› Consulta Vinculante de Dirección General de Tributos V3292-23, de 26 de diciembre de 2023

En la consulta se plantea la tributación en el IVA, el epígrafe del IAE y la obligación de presentar la declaración informativa anual de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (modelo 179) en relación con los servicios prestados por una mercantil dedicada a la captación de clientes (propietarios de viviendas vacacionales), para llevarles la gestión de sus arrendamientos a través de plataformas de alquiler turístico externas. Como consecuencia de su actividad, la entidad consultante percibe una comisión por cada operación realizada. No se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, sino que únicamente se incluye la limpieza de la vivienda y el cambio de sábanas y toallas a la entrada de nuevos huéspedes.

Desde el punto de vista del IVA, considera la DGT, en línea con el criterio recogido en pronunciamientos anteriores (V0949-17, de 17 de abril de 2017, entre otros), que, en la medida en que la entidad intermedie en nombre y por cuenta de los propietarios de los inmuebles, éstos presten un servicio de mero arrendamiento, sin incluir servicios propios de la industria hotelera², y los inmuebles radiquen en el territorio de aplicación del IVA, dichos servicios de intermediación, de acuerdo con el artículo 70 de la Ley del Impuesto, se entenderán realizados en

² Los servicios de mediación en aquellos servicios de alojamiento hotelero o equivalentes en el que el intermediario actúe en nombre y por cuenta del cliente que no tienen la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles tal y como señala el artículo 31 bis, apartado 3, letra b) del Reglamento nº 282/2011.

dicho territorio y, por tanto, estarán sujetos al Impuesto debiendo tributar al tipo general del 21%. Por otro lado, no resultará de aplicación (para el caso de que la entidad consultante no estuviera establecida en el territorio de aplicación del Impuesto) el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, por tener encaje el supuesto de hecho planteado en la excepción prevista en el artículo 84.Uno.2º.a.e) de la Ley del IVA, introducida como novedad en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

En cuanto al IAE, concluye la DGT que los epígrafes en los que deben registrarse la consultante y los propietarios de las viviendas son el 834 “*Servicios relativos a la propiedad inmobiliaria y a la propiedad industrial*” y el 685 “*Alojamientos turísticos extrahoteleros*”, respectivamente.

Finalmente, en relación con el modelo 179, señala la DGT que la obligación de informar “*únicamente reside en los intermediarios*”, es decir, quienes presten el servicio de intermediación entre el cedente y el cesionario del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español. En este sentido, señala la consulta que en el caso planteado la posición de intermediario a estos efectos recaería, en todo caso, sobre la plataforma colaborativa, por ser quien ocupase ese lugar en el sentido jurídico del término, quedando la entidad consultante fuera del ámbito subjetivo de esta obligación informativa.

En cualquier caso, debe recordarse que el modelo 179 ha dejado de estar vigente para el ejercicio 2024 y siguientes, al ser derogado por la nueva redacción del artículo 54 ter del RGAT, introducida por el apartado 13 de la Disposición final primera del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero.

Una empresa que financia parte del servicio de catering destinado a empleados debe soportar el IVA de dicha prestación sin tener derecho a su deducción al estar actuando como un consumidor final

Pilar Valero y Jesús Gutiérrez | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V3342-23, de 29 de diciembre de 2023

La consulta vinculante V3342-23, emitida por la Subdirección General de Impuesto sobre el Consumo, aborda la situación de una entidad dedicada al comercio de electrodomésticos que contrata a un proveedor de servicios de catering para la prestación a sus empleados de servicios de cantina en el comedor de empresa.

El servicio de catering es prestado por el proveedor directamente en nombre propio a los empleados de la entidad consultante que voluntariamente quieren hacer uso del servicio de comedor de empresa. En este sentido, la entidad consultante financia parte del precio de los menús que ofrece el proveedor de catering, expidiendo este último una factura mensual por el importe financiado y repercutiéndole la cuota del IVA correspondiente a la entidad consultante. Por ello, la entidad consultante se cuestiona la posibilidad de deducirse el IVA repercutido por el proveedor de catering.

El órgano directivo comienza señalando que, de acuerdo con el artículo 38 de la Ley del IVA y la doctrina del propio centro directivo, el destinatario de los servicios de comedor que presta en nombre propio el proveedor de catering será cada uno de los empleados que adquiera los mismos, con independencia de que el pago de cada menú lo realice parcialmente un tercero (la entidad consultante).

No obstante, la consulta objeto de estudio trae a colación la doctrina que se ha seguido en relación con sectores –como el farmacéutico– en el que es habitual que parte del precio del producto destinado al consumidor final, sea financiado por un tercero (habitualmente una entidad pública o aseguradora). Así, tomando como ejemplo la Resolución del TEAC de 21 de febrero de 2023 (rec. 221/2022) y la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2021 (C-717-19), la DGT establece que, en el caso de pago parcial de la contraprestación por terceros distintos del destinatario final, el IVA debe ser soportado tanto por el consumidor final como por

Doctrina administrativa

el financiador, al considerar que ambos actúan como consumidores finales, no pudiéndose deducir el IVA por ello.

En este sentido, la DGT concluye que la entidad consultante deberá soportar la cuota del IVA correspondiente al importe que ésta satisface al proveedor de catering por los menús de sus trabajadores, consumidores finales, en concepto de pago realizado por un tercero, y todo ello sin tener derecho a la deducción de dicho IVA soportado al estar actuando también como un consumidor final.

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

