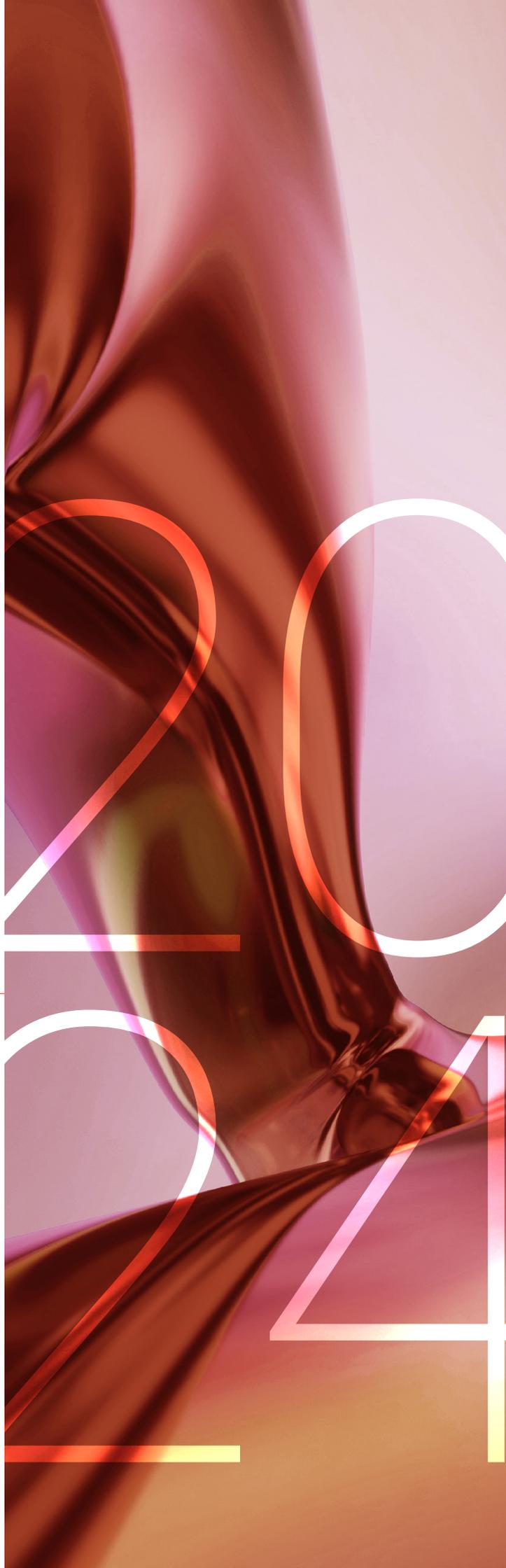


Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

ABRIL 2024



Índice

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

En un procedimiento de inspección no es necesario que la Administración recabe una autorización judicial o el consentimiento del titular para precintar una caja de seguridad ubicada en una entidad bancaria /4

Retroacción de actuaciones en un procedimiento inspector. El desfase temporal existente entre la notificación de la resolución del tribunal económico-administrativo al contribuyente y a la Administración tributaria, a efectos del cómputo del plazo que prevé el artículo 150.7 de la LGT, debe considerarse una dilación enteramente imputable a la Administración /5

Las retribuciones percibidas por los administradores que estén contabilizadas y cuya onerosidad esté debidamente acreditada, son gasto deducible, aun cuando los estatutos sociales no prevean el cargo como retribuido /6

Resulta aplicable el principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación a partir de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, incluso respecto de negocios celebrados durante la vigencia de la LGT de 1963 /7

Un litigio civil sobre la herencia, que afecta a los elementos clave del tributo, suspende el proceso de recaudación iniciado por no pagar la autoliquidación, la cual fue presentada antes del inicio del procedimiento judicial /8

Existe responsabilidad patrimonial del Estado por las liquidaciones del IIVTNU afectadas por la STC 57/2019 si el sujeto pasivo demostró la inexistencia de aumento de valor del terreno /9

La transmisión de los derechos federativos de un jugador por un club no residente genera una ganancia patrimonial en territorio español sujeta al IRNR /10

La solicitud previa de informes en los procedimientos de comprobación de valores puede constituir el inicio del plazo de caducidad, aunque el inicio formal del procedimiento se notifique con posterioridad /11

Los gastos de patrocinio efectuados en apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, tenidos en cuenta para el cálculo del límite previsto en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, son deducibles únicamente en la cuota íntegra del IS /12

El plazo para repercutir el IVA correspondiente a una operación en la que se había ocultado parte del precio (base imponible) que se regulariza espontáneamente es el de un año previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley del IVA, y no el de cuatro años previsto en el artículo 89. Uno de dicha Ley /13

Índice

SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

La rectificación de oficio del domicilio fiscal del contribuyente por parte de la Administración tributaria debe ser debidamente probada y acreditada por esta al ser la propia Administración a quien le corresponde la carga probatoria. La ausencia de elementos probatorios suficientes implica la invalidez del acuerdo de rectificación /15

La notificación electrónica constituye un medio válido de comunicación y no un privilegio de la administración tributaria que esta pueda utilizar arbitrariamente /16

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

El TSJ de Baleares se pronuncia sobre la actividad económica de arrendamiento a efectos del IRPF atendiendo a la carga de trabajo del empleado contratado /17

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

TEAC

La tasación económica de bienes inmuebles por parte de un agente inmobiliario no es idónea para determinar la suficiencia económica de las garantías aportadas sobre aquellos para garantizar el pago de una deuda tributaria /18

DGT

No se realiza actividad económica en el extranjero a efectos de considerar gasto deducible el impuesto soportado en el extranjero si no se dispone de personal o establecimientos fijos de negocio fuera de nuestro país /19

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

En un procedimiento de inspección no es necesario que la Administración recabe una autorización judicial o el consentimiento del titular para precintar una caja de seguridad ubicada en una entidad bancaria

José Suárez y Jesús Gutiérrez | Socio y abogado

› Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de marzo (ECLI:ES:TS:2024:1723) y de 4 de abril (ECLI:ES:TS:2024:1876) de 2024

En su sentencia de 21 de marzo de 2024, el TS analiza un recurso de casación que viene motivado por un procedimiento de comprobación e investigación iniciado por la Administración tributaria contra la entidad recurrente –una entidad bancaria– en el que se practicó una medida cautelar consistente en el precinto de una caja de seguridad de una sucursal. Presentado por el recurrente en la instancia un recurso contencioso-administrativo especial para la protección de derechos fundamentales, y una vez emitida resolución desestimatoria, se recurre dicha resolución en casación alegando, primordialmente, que el precinto de una caja de seguridad incide en un espacio reservado y propio frente a la acción al amparo del artículo 18.1 de la Constitución.

De este modo, la cuestión de interés casacional que se estudia en la sentencia objeto de análisis se limita a determinar si, desde la perspectiva del derecho fundamental a la intimidad personal, es posible proceder al precinto de una caja de seguridad sin la correspondiente autorización judicial o sin el consentimiento del titular.

El TS rechaza las pretensiones del recurrente basándose en que: (i) el artículo 18.1 de la Constitución no impone la necesidad de autorización judicial previa o consentimiento del titular, y (ii) no aplica la exigencia de previa autorización judicial o consentimiento del titular por afectación al derecho de intimidad porque el reconocimiento del derecho fundamental a la intimidad no alcanza a las personas jurídicas. En relación con el reconocimiento del derecho a la intimidad a las personas jurídicas, el Alto Tribunal recuerda, con base en la sentencia del TC de 28 de enero de 2021 (ECLI:ES:TC:2021:16) que solo se reconocería dicha protección cuando exista una conexión con la intimidad de las personas físicas, cuestión que no fue alegada ni probada por el recurrente, y tampoco acreditada la existencia de información de carácter personal.

De este modo, el TS desestima el recurso de casación concluyendo que las personas jurídicas no son directamente titulares del derecho a la intimidad y, por tanto, la medida cautelar de precinto de una caja de seguridad de su titularidad, aunque la información pueda incidir en la intimidad de los ciudadanos, nunca puede afectar al derecho fundamental en referencia a una persona jurídica, debiendo medirse su adecuación a Derecho conforme a parámetros de legalidad ordinaria. Así, desde la perspectiva del derecho fundamental a la intimidad, no es necesario obtener una autorización judicial o consentimiento del titular para proceder al precinto de una caja de seguridad ubicada en una entidad bancaria por parte de la Administración tributaria en un procedimiento de inspección de tributos.

Paralelamente, en su sentencia de 4 de abril de 2024, el Alto Tribunal analiza un recurso de casación prácticamente idéntico, salvo que, en este caso, las cajas de seguridad que se precintaron por la Administración tributaria, aunque albergadas en una sucursal bancaria, pertenecían a personas físicas.

En este último supuesto, el TS concluye, en síntesis, que el precinto de cajas de seguridad sin autorización judicial previa o consentimiento del titular (i) no vulnera el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ya que en estos espacios no se desarrolla la vida privada, (ii) pero sí supone una afectación de la intimidad personal al desposeer a la persona del derecho de acceso a elementos que son parte de su intimidad. No obstante, como se ha mencionado anteriormente, no se requeriría autorización judicial para implementar dicha medida cautelar, dado que la invasión es menos intensa en comparación con otras

medidas que sí exigen tal autorización. Si bien, en este caso, la medida cautelar de precinto se somete a un control ex post en atención a que la medida cautelar haya sido proporcional, idónea y necesaria.

Asimismo, puntualiza el TS que, en caso de encontrarse las cajas de seguridad en el domicilio de los contribuyentes, el precinto de las mismas sí afectaría plenamente a los derechos fundamentales ligados al llamado entorno digital.

En suma, el TS desestima los recursos de casación presentados por los recurrentes –entidad bancaria y particular, respectivamente– y fija como doctrina que, desde la perspectiva del derecho fundamental a la intimidad, no resulta necesario obtener autorización judicial o consentimiento del titular para proceder al precinto de una caja de seguridad ubicada en una entidad bancaria por parte de la AEAT en un procedimiento de inspección de tributos.

Retroacción de actuaciones en un procedimiento inspector. El desfase temporal existente entre la notificación de la resolución del tribunal económico-administrativo al contribuyente y a la Administración tributaria, a efectos del cómputo del plazo que prevé el artículo 150.7 de la LGT, debe considerarse una dilación enteramente imputable a la Administración

Javier Povo y Ángel Gil | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1593)

El Alto Tribunal da un paso más con el fin de mantener indemne tanto el principio de buena administración en su manifestación de dilaciones indebidas como el derecho de todo administrado a que las actuaciones de comprobación e investigación se desarrollen en los plazos previstos en la ley.

En el supuesto de hecho analizado por el TS, en lo que compete al lector, la cuestión esencial estriba en que la resolución dictada en su día por el TEAC estimaba la pretensión del interesado al ordenar una retroacción de actuaciones, con lo que ello comporta en materia de plazos. Sin embargo, la problemática surge cuando esta resolución que se notifica al interesado y a la propia Administración que debe ejecutarla no tiene lugar en el mismo momento e incluso se adviera que, entre ambas notificaciones, existe un lapso temporal de 92 días. Ante esta circunstancia y atendiendo a lo establecido en el artículo 150.7 de la LGT, el recurrente plantea al Alto Tribunal que se pronuncie sobre la incidencia que debe tener este desfase temporal tan pronunciado a los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras tras una retroacción, con el subsiguiente y posible impacto en otras instituciones jurídicas (como la prescripción, por ejemplo).

En su sentencia, el TS sienta que este lapso temporal al que califica como “dilación”, atendiendo a las circunstancias del caso concreto, es y debe ser imputable a la Administración. Por tanto, con arreglo a lo establecido por el TS, esta dilación se tendrá en cuenta a los efectos de determinar el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras tras una retroacción de actuaciones (el regulado en el art. 150.7 de la LGT), minorando en estos días aquél que resultara de la aplicación del propio precepto (en este caso, 92 días menos). O, dicho de otra forma: sumándolo al ya consumido.

Así las cosas, si con la aplicación de esta jurisprudencia hubiera transcurrido el plazo que fija el artículo 150.7 de la LGT sin que hubieran concluido las actuaciones de comprobación e investigación, todos los actos del procedimiento inspector, así como la comunicación de inicio pierden su virtualidad interruptiva de la prescripción ex artículo 150.2 de la LGT. Habiendo prescrito, así, la facultad de la Administración de liquidar el impuesto en el periodo impositivo en cuestión.

La doctrina jurisprudencial fijada en la sentencia comentada es la siguiente:

“el desfase temporal entre la notificación del acuerdo del órgano económico-administrativo al interesado y a la Administración tributaria, sin que exista

justificación razonable alguna ni concurran circunstancias objetivas excepcionales que justifiquen el decalaje constatado de tres meses, cuando además este ha sido buscado de propósito para procurar una ventaja a la Administración tributaria, vulnera el principio de buena administración en su manifestación de dilaciones indebidas y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección “se desarrollen en los plazos previstos en esta ley” (art 34.1.ñ LGT), por lo que procede reparar los derechos vulnerados y los perjuicios, en este caso procedimentales, sufridos por el contribuyente, en el sentido de que el desfase temporal transcurrido entre ambas notificaciones a los efectos de efectuar el cómputo del plazo previsto en el artículo 150.7 LGT, debe considerarse como una dilación imputable a la Administración.”

Las retribuciones percibidas por los administradores que estén contabilizadas y cuya onerosidad esté debidamente acreditada, son gasto deducible, aun cuando los estatutos sociales no prevean el cargo como retribuido

Alejandra Flores | Abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo (ECLI:ES:TS:2024:1622)

La deducibilidad en el IS de la retribución de administradores lleva años generando controversia. Así, la Administración tributaria consideraba que, en la medida en que no se cumplieran los requisitos mercantiles (previsión estatutaria de la retribución y aprobación en la Junta General), el gasto correspondiente a la retribución de los administradores, así como el de empleados con funciones ejecutivas -en aplicación de la teoría del vínculo-, debían considerarse como no deducibles por tratarse de una liberalidad (artículo 14.1.e) del TRLIS) o un gasto por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (artículo 15.f) de la LIS).

Hasta ahora, la doctrina y jurisprudencia respaldaban esta posición y aquellas retribuciones que no cumplieran las formalidades mercantiles, eran consideradas como no deducibles. Además, en aplicación de la teoría del vínculo, dichos requisitos debían cumplirse también para aquellas retribuciones percibidas por los administradores que eran, además, altos directivos y tenían funciones ejecutivas.

No obstante, los últimos pronunciamientos del TS de 2023 y 2024 arrojan luz a esta no pacífica cuestión, lo que probablemente redunde en una menor litigiosidad en esta materia.

El cambio en la doctrina jurisprudencial sobre la deducibilidad de la retribución de administradores por parte del TS se inicia con la Sentencia 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 era 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.

Posteriormente, en la sentencia de 18 de enero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:214), el TS extendió dicho criterio aun cuando no se tratara de sociedades unipersonales.

Ahora el TS va más allá y marca otro hito con su sentencia de 13 de marzo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1622), en la que analiza si son deducibles las retribuciones pagadas a los administradores que estén debidamente acreditadas y contabilizadas, cuando los estatutos sociales no prevean el carácter remunerado del cargo.

En el caso analizado, la controversia se centraba en la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a unos directivos de una sociedad que también eran miembros del consejo de administración. La Administración y el TEAC, así como la AN en la sentencia recurrida en casación, consideraron, en esencia, que la teoría del vínculo determinaba que la relación mercantil absorbía la laboral y que, por tanto, siendo el cargo de administrador gratuito en estatutos, todos los salarios

abonados por la empresa debían calificarse como donativos o liberalidades no deducibles por aplicación del art. 14.1.e) del TRLIS.

Resuelve el TS este recurso de casación con base en la doctrina establecida en las últimas sentencias dictadas en la materia, que considera aplicable adaptándola al supuesto de hecho analizado en este caso (STSs de 18 de enero de 2024 y de 27 de junio de 2023, antes indicadas, y de 2 de noviembre de 2023).

Así, a juicio del Alto Tribunal, la falta de previsión estatutaria no puede comportar automáticamente la consideración del gasto como liberalidad y, en consecuencia, la improcedencia de su deducibilidad. Conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, no es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible.

En este sentido, recuerda el TS que *“la no previsión estatutaria no puede comportar, sin más, la negación de una realidad jurídica y material. Las previsiones en las normas mercantiles no comportan una presunción iuris et de iure que trasciende al ámbito fiscal, en todo caso”*. De esta manera, *“sí no hay previsión estatutaria, en principio y salvo prueba en contrario, se presume que las cantidades entregadas a los administradores son gratuitas*. Pero cuando se acredita, como ocurre en el caso analizado, que sí existe onerosidad en las retribuciones percibidas por los miembros del consejo de administración (es decir, una prestación de servicios real y retribuida), desaparece el carácter de gratuidad de las mismas, por lo que si se cumplen el resto de requisitos necesarios para que un gasto sea deducible conforme a las normas fiscales – correlación con los ingresos, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental-, han de considerarse gastos susceptibles de deducción.

Entiende, además, el TS, con base de nuevo en la doctrina establecida en las últimas sentencias dictadas en la materia, que la teoría del vínculo no es aplicable en el ámbito fiscal para negar la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a un empleado que también es consejero o administrador.

Por tanto, si bien parece que el Tribunal Supremo ha suavizado los criterios para considerar las retribuciones de los administradores como deducibles, no es descartable que las inspecciones se centren ahora en la acreditación de la realidad de los servicios en lugar de al cumplimiento de los requisitos mercantiles. Por ello, habrá que prestar especial atención en conservar la documentación y prueba que acredite la realidad de aquellos, así como su correlación con los ingresos de la sociedad, para evitar que la deducibilidad del gasto sea cuestionada.

Por último, deberá valorarse, en aquellos casos en los que los contribuyentes consideraron como no deducibles las retribuciones satisfechas a sus administradores si, en aplicación de esta nueva jurisprudencia, podrían reclamar los importes tributados en exceso.

Resulta aplicable el principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación a partir de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, incluso respecto de negocios celebrados durante la vigencia de la LGT de 1963

Daniel Olábarri y Samanta Díaz | Counsel y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1583)

En esta sentencia la cuestión de interés casacional consiste en determinar si tras la modificación introducida en el artículo 115 de la LGT por la Ley 34/2015, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito y durante la vigencia de la LGT de 1963 (en este caso, un contrato de cesión de crédito realizado en el año 1999), para el caso de que los efectos de dicho contrato se proyecten en ejercicios no prescritos (en este caso, la liquidación del IRPF del recurrente del ejercicio 2014, cuya comprobación se inicia en 2016).

La respuesta que da el TS a dicha cuestión es que, tras la modificación de 2015 del artículo 115 de la LGT, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la LGT de 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

En su razonamiento, el TS recuerda que ha declarado de modo constante y reiterado que en el análisis de la aplicabilidad de la imprescriptibilidad de la facultad de comprobación se deben distinguir tres periodos distintos:

- 1) El primero de ellos es el anterior a la entrada en vigor de la LGT de 2003. Para los supuestos en los resultase aplicable la LGT de 1963, es inviable un examen retrospectivo puesto que la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, si resulta aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos.
- 2) El segundo periodo es el comprendido entre la entrada en vigor de la LGT de 2003 y la Ley 34/2015. La posición mayoritaria del Alto Tribunal es que, para la comprobación de operaciones o negocios celebrados en ejercicios prescritos, pero estando ya en vigor la LGT de 2003, la Administración tributaria sí estaba habilitada para su examen retrospectivo, siendo posible aplicar ese principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación.
- 3) La tercera etapa, consistente en el periodo posterior a la reforma de la Ley 34/2015, se corresponde con el caso enjuiciado en este pronunciamiento.

En esta sentencia, el TS se pronuncia por primera vez sobre si el principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación resulta aplicable a un negocio jurídico que se celebró bajo la vigencia de la LGT de 1963 y que fue “calificado” por la Inspección en 2016 como simulado, en aplicación del artículo 115 de la LGT vigente tras la modificación introducida por la Ley 34/2015.

El TS aclara que tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, se ha recogido por el legislador el principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación con independencia de la fecha en que se realizó el negocio “calificado”, si lo fue bajo la vigencia de la Ley de 1963, como aquí ocurre, o con la vigencia de la LGT de 2003 en la redacción original del artículo 115, pues lo determinante es que el régimen jurídico establecido tras la reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015 resulte de aplicación, por tratarse de procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley, en los que a dicha fecha no se hubiera formalizado propuesta de liquidación.

Un litigio civil sobre la herencia, que afecta a los elementos clave del tributo, suspende el proceso de recaudación iniciado por no pagar la autoliquidación, la cual fue presentada antes del inicio del procedimiento judicial

Antonio Ruiz y Maddalen Aguirre | Counsel y abogada

- › Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1585)

Atendiendo a los antecedentes de hecho de la Sentencia del TS, el heredero y contribuyente por el ISD presentó la autoliquidación por este impuesto sin realizar el ingreso de la deuda tributaria, por cuanto que solicitó (sin éxito) el fraccionamiento en el pago de la deuda tributaria. Ante la inexistencia de pago del impuesto, la Junta de Andalucía (en tanto que Administración competente para la liquidación y exacción del ISD) inició el procedimiento de apremio, notificando las correspondientes diligencias de embargo.

Sin embargo, una vez iniciado este procedimiento se suscitó un litigio civil entre los herederos sobre la propia herencia y, por tanto, con un eventual impacto en la base imponible del tributo, que permitió entender al sujeto pasivo del ISD que

existían razones para sostener con fundamento jurídico suficiente que el pago y/o la exacción de la cuota resultante debía quedar automáticamente suspendida desde ese momento hasta que se pusiera fin a dicho litigio. La Junta de Andalucía no compartió el criterio del contribuyente y siguió con el procedimiento ejecutivo. Por su parte, el contribuyente impugnó las diligencias de embargo que se le notificaron, con sustento en la existencia de un supuesto de suspensión (por los motivos citados).

En la vía económico-administrativa revisora no se estimó la pretensión del contribuyente. Fue el TSJ (Sentencia 2651/2022 de 13 de junio, recurso 4/2020) el que la estimó, declarando la invalidez de los embargos impugnados. Sin embargo, esta sentencia favorable fue recurrida en casación por la Comunidad Autónoma para que el TS formara jurisprudencia a este respecto.

Así, en la Sentencia ahora analizada el TS concluye que, efectivamente, en aquellos supuestos en los que exista un litigio civil que pueda eventualmente tener impacto en la determinación del caudal relicto y, por tanto, afectar (en cualquier sentido) a la base imponible del ISD y a la cuota resultante, se debe suspender cualquier procedimiento de recaudación del Impuesto por parte de las Administraciones tributarias competentes, con independencia de que el inicio del litigio civil tenga lugar incluso una vez presentada la autoliquidación y/o iniciado el procedimiento ejecutivo por la administración competente. Alcanza esta conclusión tras realizar una interpretación sistemática del artículo 69.4 del Reglamento del ISD, en relación con lo establecido en el apartado 2 de dicho precepto. Con ello, a su juicio, se evita hacer de peor condición a quien autoliquida el tributo que a aquellos otros cerca de los cuales se ha iniciado un procedimiento administrativo que ha concluido con una liquidación tributaria, ya que en estos casos no habría duda alguna de que el apartado 2 sí permitiría la suspensión.

Existe responsabilidad patrimonial del Estado por las liquidaciones del IIVTNU afectadas por la STC 57/2019 si el sujeto pasivo demostró la inexistencia de aumento de valor del terreno

Diego Marín Barnuevo y Javier García | Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1269)

La sentencia resuelve un recurso interpuesto contra un acuerdo del Consejo de ministros que desestimaba la solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado motivada por la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU.

En el supuesto enjuiciado, la parte actora intentó aplicar el método de estimación directa para demostrar la disminución de valor del inmueble transmitido, y aportó distintas pruebas (escrituras e informes periciales) para acreditar la inexistencia de incremento de valor. Sin embargo, la Administración local primero y los órganos judiciales después, dieron prioridad a la aplicación del método objetivo para determinar la cuota del IIVTNU y no realizaron una valoración adecuada de las pruebas aportadas por el contribuyente. Consecuentemente, puede afirmarse que el órgano judicial se limitó a determinar el incremento de valor basado en valores catastrales sin evaluar la realidad económica real acreditada por el sujeto pasivo.

Resulta interesante destacar que la sentencia reitera el contenido de otros pronunciamientos anteriores en los que sostenía que *“no se puede afirmar que de la nulidad de los preceptos contrarios a la Constitución, declarada en la STC 182/2021, emerja imperativamente un daño antijurídico que pueda ser cuantificado por equivalencia a la cantidad satisfecha, como tenemos declarado en nuestras sentencias 163/2024, de 1 de febrero (recurso 55/2023) y 185/2024, de 2 de febrero (recurso 43/2023), entre otras, pues el Tribunal Constitucional no considera ilegítimo el impuesto, ni siquiera el método de estimación objetiva de la base imponible hasta ahora utilizado, lo que sí considera contrario a la Constitución es la exclusividad de ese método”*.

En el presente caso, la Sala del TS observa que el órgano jurisdiccional no aplicó la doctrina constitucional derivada de las SSTC mencionadas en el párrafo anterior y que se gravó una operación en la que no se había demostrado la existencia de una plusvalía. En consecuencia, el TS concluyó que la plusvalía municipal

pagada por el contribuyente era contraria al artículo 31.1 de la Constitución Española, por lo que estimó el recurso interpuesto y consideró procedente la indemnización por responsabilidad patrimonial.

La transmisión de los derechos federativos de un jugador por un club no residente genera una ganancia patrimonial en territorio español sujeta al IRNR

Ignasi Montesinos y Marc Barroso | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1433)

En la presente sentencia, el TS analiza por primera vez si la transmisión de los derechos federativos de un jugador que percibe una entidad deportiva no residente en España por la transferencia de ese jugador a otra entidad deportiva residente en España constituye una ganancia patrimonial sujeta al IRNR.

Los derechos federativos están integrados por la inscripción de un jugador a favor de un club en una federación de fútbol reconocida por la FIFA. La inscripción exige que el jugador tenga un contrato laboral vigente que le habilite para jugar en exclusiva para dicho club. Durante la vigencia del contrato, según la normativa de la FIFA, el jugador no puede cambiar de club voluntariamente ni puede negociar directamente con un club distinto. Por lo tanto, el traspaso de un jugador de un club a otro, durante la vigencia del contrato, sólo puede hacerse mediante acuerdo entre los clubes, aunque se necesita el consentimiento del jugador.

En el caso analizado, la Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación y giró una liquidación en favor de la Hacienda Española de 2,7 millones de euros a un equipo brasileño, Santos Futebol Clube, por el IRNR de los años 2013 y 2015, derivado de la ganancia patrimonial obtenida por el traspaso de derechos federativos de Neymar al Fútbol Club Barcelona. Dicha liquidación fue apelada ante el TEAC y la AN, no obstante, ambas instancias confirmaron la liquidación girada ante el equipo brasileño.

El origen de este conflicto tributario se sitúa en el año 2014 cuando la DGT, en respuesta a la consulta planteada por el Real Madrid (i.e., V2164-14), concluyó que la potencial ganancia obtenida por el club AS Mónaco SA, como consecuencia del traspaso de los derechos federativos del jugador James Rodríguez al club español, era objeto de tributación en España. Si bien la referida consulta versaba sobre el traspaso de un futbolista entre clubes de dos países, el Principado de Mónaco y el Reino de España, que no habían firmado un CDI, para la Administración tributaria la conclusión alcanzada resultaba plenamente de aplicación en los casos de traspasos de jugadores provenientes de clubes brasileños y argentinos, dado que los CDI firmados por estos Estados y España dejan la puerta abierta a que ese tipo de ganancias pudieran ser objeto de tributación en España, conforme al artículo 13.1.i) 2º de la LIRNR según el cual es una ganancia patrimonial obtenida en España la procedente de derechos que “*deban cumplirse o se ejerciten en territorio español*”.

En aras de fijar un criterio claro, el TS sostiene que los derechos federativos tienen un contenido económico, que consiste en el precio del traspaso que ha de percibir el club que transfiere al jugador antes de la finalización del contrato y cuya transmisión determina una ganancia patrimonial en el transmitente. En este sentido, el Alto Tribunal añade que el club de destino, para la inscripción del jugador en la Real Federación Española de Fútbol debe aportar, entre otras cosas, un certificado de transferencia internacional cuando el jugador venía prestando servicios en un club de otro Estado, lo que en palabras del TS “*refuerza la consideración de que se están traspasando derechos entre clubes y que el pago que efectúa el club español de destino responde al pago de un derecho ejercitable en España que hasta entonces era propiedad del club extranjero de origen*”.

Por lo tanto, el TS evidencia que el objeto de estos contratos no es la indemnización por la extinción anticipada de una relación laboral previa, como sostiene la recurrente, sino la transmisión de los derechos federativos de un jugador, ejercitables en España mediante la inscripción del jugador en una federación de fútbol reconocida por la FIFA por el nuevo club.

Por ello, el TS entiende que la conclusión “no puede ser otra que la de considerar que el Club recurrente era titular de determinados derechos de contenido económico, llamados derechos federativos, referidos al jugador Neymar, que integraban su patrimonio y que por medio del contrato de 31 de mayo de 2013 los transmitió al Futbol Club Barcelona a cambio de un precio”, es decir, que constituyeron una ganancia patrimonial para el mismo y que dicha ganancia debe tributar en España puesto que los derechos transmitidos se van a ejercitar en España por el club adquirente, pasando a formar parte de su activo, estando España habilitada a gravar dicha renta en base a su normativa interna (i.e., artículo 13.1.i) 2º de la LIRNR) gracias a que el artículo 13 del CDI entre España y Brasil permite a España someter a imposición la ganancia obtenida conforme a su ley interna.

La jurisprudencia fijada en esta sentencia ha sido reiterada por el TS en otra sentencia, aún pendiente de publicación, con origen en el caso del traspaso de los derechos federativos de James Rodríguez al Real Madrid (i.e., caso que originó la referida Consulta V2164-14).

La solicitud previa de informes en los procedimientos de comprobación de valores puede constituir el inicio del plazo de caducidad, aunque el inicio formal del procedimiento se notifique con posterioridad

Pilar Valero e Ignacio Echávarri | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:1197)

El recurso de casación del que trae causa la sentencia analizada se interpone por la Junta de Castilla-La Mancha frente a una sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, estimatoria del recurso formulado por un contribuyente frente a una resolución del TEAR de Castilla-La Mancha en la que se había desestimado la reclamación económico-administrativa instada previamente por dicho contribuyente frente a un acuerdo de liquidación dictado por la Oficina Liquidadora de La Roda (Albacete) por concepto de AJD.

En el supuesto enjuiciado, el contribuyente -persona jurídica- había otorgado una escritura pública de declaración de obra nueva y agrupación de fincas en el año 2009, gravada por AJD y por la que presentó autoliquidación en plazo. Tras tramitarse un procedimiento de comprobación de valores (cuyo inicio formal se notificó al contribuyente en marzo de 2012), y sobre la base de un informe de valoración de un perito de la Administración emitido en julio de 2011 (esto es, varios meses antes de iniciarse formalmente el procedimiento), la oficina liquidadora de La Roda (Albacete) notificó al contribuyente la correspondiente liquidación provisional en julio de 2012, derivándose una cuota tributaria que superaba en más de tres veces la originalmente declarada.

Elevada la cuestión ante el TS, el auto de admisión del recurso circunscribe el interés casacional objetivo del presente caso a determinar si, en la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, debe considerarse que las actuaciones que desarrolla la Administración para justificar su iniciación “suponen el inicio del procedimiento, o por el contrario, suponen actuaciones previas anteriores al inicio del plazo de caducidad de seis meses que otorga la LGT, cuyo comienzo vendría determinado por la fecha de la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración al obligado tributario”.

La Administración recurrente alega en el escrito de interposición que la emisión de un dictamen de un perito de la Administración es “una actuación de ordenación de la actividad propia de la Administración”, actuación interna que sirve para “evitar la iniciación masiva e indiscriminada de procedimientos de gestión” y “justificar y motivar el inicio de estos procedimientos”, siendo en todo caso un actuar que no puede computarse a efectos de caducidad, por cuanto “lo que caducan son los procedimientos tributarios que se inician para liquidar y exigir el pago de deudas tributarias, pero no la actuación tributaria de carácter interno anterior al comienzo de dichos procedimientos”.

Frente a la argumentación anterior, tanto el contribuyente como la Abogacía del Estado defienden en sus escritos de oposición que la Administración no puede

escudarse en recabar informes internos para eludir con ello el inicio formal del procedimiento a efectos de caducidad. En concreto, el contribuyente sostiene que la interpretación propuesta por la Administración autonómica, en caso de ser acogida, supondría *“otorgar al dictamen pericial una doble condición procedimental: formalmente, sería el instrumento que justificase la necesidad de realizar una comprobación de valores; y materialmente, sería el medio de comprobación de valores elegido para probar el valor real del bien. Un dos en uno que, además, se elaboraría fuera y sin sujeción a procedimiento alguno”*.

La Sala enjuiciadora, entrando a resolver el fondo del asunto, señala que *“cuando la Administración, mediante sus servicios técnicos, emite una primera o previa valoración de los bienes está comprobando su valor, comprobación que solo puede realizarse en un procedimiento administrativo tributario”*, añadiendo a su vez que *“la comprobación de valores es el único procedimiento tramitado por la Administración cuya finalidad es comprobar el valor del bien inmueble (...). Por tanto, la comprobación tiene que realizarse necesariamente dentro del procedimiento”*, sin que pueda ser considerada como un acto realizado fuera del procedimiento de gestión tributaria.

Así, considera el Tribunal que *“no cabe negar la naturaleza de los informes o dictámenes como elementos situados dentro del procedimiento administrativo”*, y que *“el ejercicio de muchos de los derechos reconocidos al contribuyente requieren, para su pleno ejercicio, del marco de un procedimiento formalizado”*.

De esta forma, teniendo presente todo lo anterior, el TS acuerda desestimar el recurso de casación interpuesto, afirmando que *“desde que la Administración tributaria solicita un informe de valoración a través de una de sus unidades, donde se encuadra el perito que emite el dictamen, se realizan actuaciones para comprobar el valor de los bienes inmuebles y, en consecuencia, se ha iniciado el procedimiento de comprobación de valores, sin que pueda producirse un diferimiento del efecto iniciador, a efectos del cómputo del plazo de caducidad del procedimiento, a la fecha de otro acuerdo, este formal, de incoación y propuesta de liquidación”*. Por consiguiente, se establece como doctrina jurisprudencial que *“desde que solicita un dictamen de peritos para verificar el valor del bien, la Administración ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores, y en ese momento se deberá notificar la incoación al interesado”*.

Los gastos de patrocinio efectuados en apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, tenidos en cuenta para el cálculo del límite previsto en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, son deducibles únicamente en la cuota íntegra del IS

Arturo Parellada y Josep Farré | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:958)

En el supuesto enjuiciado, la recurrente incurrió en una serie de gastos de patrocinio vinculados con programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público durante los ejercicios 2010 a 2012. En virtud del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (**“Ley 49/2002”**), se establece un beneficio fiscal que permite al contribuyente una deducción del 15% de la cuota íntegra del IS por los gastos incurridos en propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción de los mencionados acontecimientos. El importe de esta deducción no puede exceder del 90% de las donaciones efectuadas a las entidades encargadas de dichos programas relacionadas con el acontecimiento.

En este sentido, la recurrente tuvo en cuenta dichos gastos para el cálculo del límite del 90% para la aplicación de la deducción en la liquidación del impuesto y, asimismo, consideró que dichos gastos, al estar debidamente contabilizados y correlacionados con la obtención de ingresos y que respondían a un contrato bilateral oneroso, también resultaban deducibles de la base imponible del IS.

Tanto en vía económica-administrativa como en la contencioso-administrativa, se cuestionó su doble deducibilidad (esto es, en base imponible y en cuota del impuesto), al entender la Administración que el legislador busca la equiparación entre gastos de patrocinio y donaciones, que no se conseguiría si estos primeros fueran también deducidos en la base imponible del impuesto, dado que una deducción por gasto y un beneficio fiscal sobre la misma cuantía produciría una duplicidad en la deducción del impuesto. Por lo tanto, la Administración niega la consideración de dichos gastos como deducibles en la base imponible del impuesto.

En este sentido, la recurrente interpuso recurso de casación fijándose como cuestión de interés casacional la determinación de si son deducibles en la base imponible del IS aquellos gastos de patrocinio incurridos que, según lo previsto en las leyes que regulan tales programas, han sido computados a efectos del límite del artículo 27.3 de la Ley 49/2002 aunque las disposiciones de dicho programa no lo prohíban.

El TS falla desestimando el recurso de casación al considerar que debe prevalecer la literalidad de la remisión de las disposiciones que regulan los programas y, a pesar de que no se incluya una prohibición expresa como sí ocurre en la regulación de otros programas y que la naturaleza de dichas cantidades por gastos de patrocinio se considera *ope legis* como donación, no serán deducibles en la base del impuesto. De lo contrario, comportaría una doble deducción injustificada en términos de carga fiscal.

Por todo ello, la Sala establece que los gastos de patrocinio relacionados con programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, en tanto tienen la naturaleza de donaciones, son únicamente deducibles en la cuota íntegra del impuesto atendiendo a lo dispuesto en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, no siéndolo por tanto en la base del impuesto.

El plazo para repercutir el IVA correspondiente a una operación en la que se había ocultado parte del precio (base imponible) que se regulariza espontáneamente es el de un año previsto en el artículo 88.Cuatro de la Ley del IVA, y no el de cuatro años previsto en el artículo 89. Uno de dicha Ley

Marta Rodríguez y Pepe Morató | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:968)

En el presente supuesto, dos entidades concluyeron la venta de un inmueble, quedando la operación sujeta y no exenta de IVA por renuncia a la exención contenida en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA. Sin embargo, únicamente se repercutió IVA por la parte del precio escriturado, abonándose desde una cuenta extranjera por parte del comprador el restante precio de compra sin repercusión de IVA sobre dicha cantidad. Posteriormente, habiendo transcurrido más de un año desde la transmisión, la vendedora decidió regularizar su situación con carácter espontáneo y emitió al comprador factura rectificativa, requiriéndole abonar el correspondiente IVA devengado y no ingresado (consecuencia, a su parecer, de una modificación de la base imponible de la operación inicial).

En este contexto, el TS se pronuncia respecto de la siguiente cuestión con interés casacional:

“Determinar cuál es el plazo en que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido puede repercutir una cuota del impuesto al destinatario de la operación como consecuencia de una modificación de la base imponible con rectificación al alza de la cuota que se haya puesto de manifiesto en una regularización espontánea mediante la emisión de una nueva factura y el ingreso del total del impuesto devengado junto con el recargo precedente.

En este sentido, precisar si la aplicación del plazo de un año previsto en el artículo 88.Cuatro LIVA o del plazo de cuatro años establecido en el artículo 89.Uno debe hacerse depender de la causa de la rectificación de la cuota repercutida y,

en particular, si es determinante que la base imponible hubiese sido incorrectamente fijada de forma dolosa, al haberse ocultado parte del precio real de la operación.”

Pues bien, el TS entiende que no se trata de una modificación de cuotas repercutidas por error (i.e., la nueva factura no rectifica una cuota impositiva repercutida incorrectamente determinada), sino ante una nueva factura por la parte del precio de la compraventa no declarada por las partes a sabiendas y de forma voluntaria, siendo que tampoco concurre ninguno de los supuestos de modificación de la base imponible regulados (tasados) en el artículo 80 de la Ley del IVA, a los que se remite el apartado Uno del artículo 89 de la misma Ley.

Por consiguiente, no resultando aplicable el plazo de cuatro años previsto en el artículo 89 de la Ley del IVA, el plazo de que la vendedora disponía para repercutir el IVA mediante la expedición de la correspondiente factura era el de un año contado desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente a la operación gravada, plazo de caducidad que, a la fecha de la emisión de la factura por la parte de precio no recogida en la escritura pública de compraventa, había expirado.

Tal consideración va en línea de la propia jurisprudencia del TS (sentencia de 5 de diciembre de 2011, ECLI:ES:TS:2011:8222), según la cual la aplicación del plazo de caducidad de un año para el ejercicio del derecho a repercutir las cuotas del IVA devengadas se refiere a los supuestos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa justificada, no en los supuestos de error, en cuyo caso el plazo aplicable es el de cuatro años, y ello independientemente de que el deber de ingresar la deuda dejada de repercutir persista.

En definitiva, considera el TS que el plazo en el que el sujeto pasivo del IVA puede repercutir una cuota del impuesto al destinatario de la operación, como consecuencia de la declaración, en regularización espontánea, de una base imponible previamente no declarada por ocultación de parte del precio de la compraventa, mediante la emisión de una nueva factura y el ingreso del total del impuesto devengado junto con el recargo procedente, es el de un año previsto en el art. 88.Cuatro de la Ley del IVA, debiendo así desestimarse el recurso de casación planteado.

SENTENCIAS DE LA AUDIENCIA NACIONAL

La rectificación de oficio del domicilio fiscal del contribuyente por parte de la Administración tributaria debe ser debidamente probada y acreditada por esta al ser la propia Administración a quien le corresponde la carga probatoria. La ausencia de elementos probatorios suficientes implica la invalidez del acuerdo de rectificación

Javier Povo y Alejandro Irache | Socio y abogado

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2023
(ECLI:ES:AN:2023:6825)

Los antecedentes del supuesto analizado por la AN son muy relevantes para comprender la importancia del fallo, ya que todo el debate gira en torno al domicilio fiscal del contribuyente -persona física- y su residencia habitual en una determinada Comunidad Autónoma, determinada con arreglo a lo establecido en la Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas. En este sentido, la persona física y contribuyente del IRPF e IP entendía que su residencia habitual estaba situada en Madrid y no en Cataluña por aplicación de lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley de Financiación. Circunstancia que determinaba o condicionaba su tributación en el IRPF (por aplicación de la escala autonómica específica de Madrid) y en el IP (por la aplicación de la bonificación que establecía la Comunidad de Madrid).

En el año 2015 la Inspección de los Tributos (de Cataluña) inició un procedimiento de comprobación e investigación de las obligaciones tributarias referidas (IRPF e IP), al entender que era en Cataluña y no en Madrid en donde la persona física tenía su residencia habitual y, por tanto, en donde tenía que cumplir con sus obligaciones tributarias. Ahora bien, el órgano instructor reparó en que para evitar un supuesto de nulidad radical o de pleno Derecho y poder liquidar la deuda tributaria de dichos impuestos con arreglo a la normativa autonómica de Cataluña debía iniciar un procedimiento de rectificación del domicilio fiscal (y modificar su residencia habitual para ubicarla en Cataluña) con efectos retroactivos. Y así lo hizo, concluyendo en dicho sentido: se modificó el domicilio fiscal y la residencia habitual del contribuyente a Cataluña desde el año 2010.

El acto resolutorio que puso fin este procedimiento fue impugnado ante el TEAR. El debate que se sustanció en la vía económico-administrativa, que vino marcado por el propio acto administrativo, fue simple: si el domicilio fiscal y residencia habitual del contribuyente en el año 2010 fue Madrid (la declarada) o Cataluña. Todas las pruebas estaban circunscritas, lógicamente, al año 2010. Sin embargo, en el ejercicio de su potestad revisora el TEAR optó por estimar la pretensión del contribuyente, pero parcialmente; precisamente porque aplicando una doctrina del TEAC entendió que procedía el cambio de domicilio (y de residencia habitual) a Cataluña, pero desde el año 2015. Es decir, desde la fecha en la que se dictó el acuerdo administrativo de resolución del procedimiento. Circunstancia que implicaba -a juicio del contribuyente- incorporar un debate “nuevo” en la vía revisora que no había sido planteado previamente en la vía instructora por la Inspección ni sobre el cual existía prueba alguna, haciendo que el contribuyente tampoco pudiera haberse defendido o formular una pretensión específica de invalidez jurídica. Esta resolución fue recurrida ante el TEAC, que la confirmó, y ulteriormente ante la AN.

La importancia de esta Sentencia es que la Sala se aparta de la doctrina consolidada del TEAC y acoge la tesis del recurrente, al considerar que efectivamente la Administración puede (y debe, en su caso) comprobar y rectificar el domicilio fiscal y la residencia habitual de un contribuyente si tiene pruebas para ello; ahora bien, la fecha de efectos de dicha modificación debe estar determinada atendiendo al soporte documental probatorio del que disponga el órgano instructor al respecto y que consiga recabar en el ejercicio de sus potestades durante el procedimiento administrativo. Sencillamente, porque es a la Administración tributaria a quien le incumbe, por mandato del artículo 105 de la Ley General

Tributaria, la carga de la prueba y el deber de motivar adecuadamente el acto administrativo que dicta. Para ello, la Sala analiza la pretensión del recurrente y el soporte documental probatorio aportado al respecto (v.gr. desplazamientos del contribuyente consumos, entre otros).

De ahí que la Sala rechaza la actuación administrativa del TEAR que le permitía concluir, sin prueba alguna, que el cambio del domicilio tenía que surtir efectos desde el año 2015 (no desde el 2010, que era la fecha a la que la Inspección le quería dar efectos) por el mero hecho de que había sido a dicha fecha (2015) cuando se había tramitado el procedimiento y dictado el acto administrativo.

La notificación electrónica constituye un medio válido de comunicación y no un privilegio de la administración tributaria que esta pueda utilizar arbitrariamente

Sergi Aguilar | Abogado

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2024 (ECLI:ES:AN:2024:716)

En el caso objeto de litigio, la AN delibera sobre si la Administración tributaria cumplió con la obligación de notificación establecida en el artículo 41 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al realizar las notificaciones relativas a un procedimiento de inspección tanto por vía electrónica como en el domicilio del obligado tributario.

En virtud del artículo 41 de la Ley 39/2015, una vez acordada y notificada la inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas, las notificaciones “*se practicarán por medios electrónicos, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía*”. Así, destaca la Sala que la notificación electrónica “*no es un privilegio de la Administración pueda utilizar a su antojo*”, sino que, una vez cumplidos los requisitos de inclusión en el sistema, la Administración tiene la obligación de practicar las notificaciones telemáticamente.

En el caso objeto de litigio, el obligado tributario fue incluido en el sistema de notificación electrónica con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras. Así, visto el literal de la norma, las notificaciones posteriores debieron haberse realizado de manera telemática. No obstante, la primera notificación posterior a la inclusión del obligado tributario en el sistema se realizó en la misma forma que las anteriores, es decir, en el domicilio del obligado tributario. La siguiente también lo fue en el mismo domicilio. La posterior, relativa al acuerdo de liquidación, y a juicio de la Sala “*probablemente la más importante*”, se realizó por vía electrónica. Y, la siguiente, la apertura de expediente sancionador, de nuevo, en el domicilio.

Con la recepción de la notificación relativa a la apertura del expediente sancionador, el obligado tributario tuvo conocimiento de que se había dictado acuerdo de liquidación e interpuso recurso ante la Administración contra el mismo. Sin embargo, el recurso fue inadmitido al considerarse extemporáneo. En vía económico-administrativa, tanto el TEAR de Cataluña como el TEAC inadmitieron el recurso. Finalmente, el obligado tributario recurrió la resolución del TEAC ante la AN.

La AN concluye que “*en este caso concreto y en atención a las circunstancias concurrentes, la Administración debió desplegar una actividad mayor en orden a la efectividad de la notificación*”, en la medida en que había creado una expectativa en el obligado tributario con su previa actuación de que las notificaciones relativas al procedimiento inspector se seguían recibiendo en su domicilio. Por ello, la Sala estima el recurso y declara que la inadmisión del TEAR no fue conforme a Derecho. En consecuencia, remite las actuaciones a dicho tribunal para que dicte una nueva resolución.

El TSJ de Baleares se pronuncia sobre la actividad económica de arrendamiento a efectos del IRPF atendiendo a la carga de trabajo del empleado contratado

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

› Sentencia del TSJ de Baleares de 31 de enero de 2024
(ECLI:ES:TSJBAL:2024:136)

De acuerdo con la literalidad del artículo 27.2 de la Ley del IRPF, la actividad de arrendamiento constituirá una actividad económica “únicamente” cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. En otro caso, los rendimientos derivados del arrendamiento tendrán la consideración de rendimientos de capital inmobiliario a efectos del IRPF.

En la sentencia el TSJ analiza precisamente si los rendimientos obtenidos por el contribuyente califican como rendimientos de actividades económicas o del capital inmobiliario, contando este con un patrimonio inmobiliario constituido por 12 viviendas y varios locales y oficinas, así como 2 terrenos, y para cuyo arrendamiento se alegaba disponer de un empleado contratado a jornada completa para la captación y trato con clientes, visita de los inmuebles disponibles en arrendamiento, cobro de recibos, llevanza de contabilidad y declaraciones fiscales.

En primer lugar, el Tribunal señala que corresponde al contribuyente probar que la actividad de arrendamiento cumple con las circunstancias señaladas en el mencionado artículo 27.2 de la Ley del IRPF, no habiéndose aportado el contrato laboral en este caso, ni habiéndose justificado la vinculación con la actividad de arrendamiento de los gastos de comisiones bancarias, servicios profesionales o intereses de préstamos.

Asimismo, el TSJ, en línea con el razonamiento del TEAR, señala que el cumplimiento del requisito de disponer de un trabajador contratado a jornada completa es necesario, pero no suficiente si la Administración tributaria acredita que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener un empleado.

A estos efectos, el Tribunal argumenta que la tarea de captación de clientes y visita a los inmuebles es bastante reducida, ya que muchos de los contratos de arrendamiento llevan años prorrogados, uno de los locales se arrienda a una de las sociedades del contribuyente, y 8 de las viviendas, aunque destinadas a su arrendamiento por temporada, se arriendan en su mayoría a trabajadores de la sociedad de la que es administrador el contribuyente. Además, en cuanto a la actividad de gestión de cobros, estos se suelen realizar por transferencia bancaria, por lo que no queda acreditada una carga de trabajo suficiente para tener contratado a un trabajador a jornada completa como exige la norma.

En este contexto, el TSJ concluye que no se encuentra justificada la contratación de un empleado a jornada completa al no haber “carga laboral de tareas suficiente”, de forma que no resulta de aplicación el artículo 27.2 de la Ley del IRPF, y procede calificar los rendimientos del arrendamiento como rendimientos de capital inmobiliario.

La tasación económica de bienes inmuebles por parte de un agente inmobiliario no es idónea para determinar la suficiencia económica de las garantías aportadas sobre aquellos para garantizar el pago de una deuda tributaria

Pilar Valero y Elena Pastor | Abogadas

› Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de marzo de 2024. RG 6931/2023

El obligado tributario, a quien le habían notificado un acuerdo de derivación de responsabilidad, con el fin de evitar la ejecución de la deuda tributaria, ofreció como garantías sendas hipotecas sobre determinadas fincas de su propiedad en virtud del artículo 44 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa.

El escrito por el cual se aportaban las mencionadas garantías cumplía con todas las exigencias de la normativa tributaria, en tanto que no son discutidas en la resolución, salvo con la aportación de la valoración por un perito con titulación suficiente de los bienes sobre los que se pretendía constituir la garantía. Sin embargo, el contribuyente advirtió en todo momento que la tasación se presentaría con la mayor celeridad posible ya que la misma se estaba tramitando.

La Administración tributaria tras el examen de la idoneidad de las garantías aportadas para hacer frente al pago de la deuda cuya suspensión se solicitaba, concedió al contribuyente un plazo de subsanación requiriéndole que otorgase nuevas y distintas garantías al entender que las aportadas no eran suficientes en tanto que (i) las fincas se encontraban gravadas previamente por otra hipoteca y (ii) el valor económico de las mismas no era suficiente para cubrir la totalidad de la deuda tributaria, esto es, la deuda principal, el recargo y los correspondientes intereses de demora.

Sin embargo, el contribuyente, quien seguía sin aportar la tasación de los bienes inmuebles, entendió que las hipotecas eran suficientes y aportó documentación adicional en relación con su titularidad sobre las fincas que pretendía gravar. Así las cosas, la Administración denegó la solicitud de suspensión del obligado tributario reiterando los motivos dados en relación con la petición de subsanación.

El TEAC no comparte el primero de los motivos de denegación de la solicitud, esto es, que el hecho de que un bien se encuentre gravado previamente impida, en todo caso, afirmar que el mismo es idóneo para garantizar una ulterior deuda. Para motivar su decisión acude a la doctrina acuñada por el mismo órgano por la cual se afirma que las sucesivas cargas sobre un mismo bien no implican *per se* que este sea inadecuado para garantizar numerosas deudas siempre y cuando el valor del bien sea suficiente para cumplir con todas las obligaciones garantizadas por el mismo. Es decir, a pesar de que un determinado bien sea realizado para hacer efectivo el pago de la primera deuda garantizada, no supone la desaparición de las sucesivas garantías que gravan el mismo, sino una modificación del bien gravado (se transforma de un bien inmueble a dinero).

En cuanto al segundo de los motivos, la insuficiencia económica de los bienes sobre los que se pretende constituir una garantía, cabe mencionar, en primer lugar, que fue en vía económico-administrativa cuando el contribuyente aportó la tasación económica de los mismos que venía siendo requerida por parte de la Administración tributaria. En estas situaciones, advierte el TEAC que sólo cuando se estime que la aportación tardía de la prueba no tenga carácter malicioso o abusivo podrá ser revisada por ese órgano. Teniendo en cuenta que el obligado tributario advirtió de que la tasación se encontraba en tramitación desde la solicitud inicial de suspensión y que la misma debe llevarse a cabo por terceras personas cuya actuación se encuentra fuera del alcance de control del contribuyente, el TEAC entendió que la actitud de este no era dolosa y, por tanto, entra a valorar la prueba aportada.

En cuanto a la valoración ofrecida por el obligado tributario, el TEAC trae a colación la jurisprudencia del TS en relación con la competencia de los agentes de la propiedad inmobiliaria (“API”) para emitir informes de tasación de bienes inmuebles. Esta doctrina dispone que para determinar la suficiencia económica de una garantía sobre un bien inmueble debe determinarse el valor real del mismo y no el posible valor de transmisión (i.e., el valor especulativo) y que, a estos efectos, los API “no son, en este caso, idóneos, precisamente para, mediante su informe, ‘destruir la presunción de validez y acierto de la valoración dada por el técnico de la Administración Tributaria...’” (entre otras las STS de 8 de octubre y 21 de diciembre de 1984).

Por consiguiente, el TEAC desestima la pretensión del contribuyente, denegando la solicitud de suspensión realizada por este y ratificando la actuación del órgano de recaudación de la Administración tributaria.

DGT

No se realiza actividad económica en el extranjero a efectos de considerar gasto deducible el impuesto soportado en el extranjero si no se dispone de personal o establecimientos fijos de negocio fuera de nuestro país

Daniel Olábarri | Counsel

› Consulta de la DGT V3307-23, de 27 de diciembre de 2023

El artículo 31 de la Ley del IS regula la deducción para evitar la doble imposición internacional jurídica que se genera en el caso de rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero.

A estos efectos, el precepto señala que el importe del impuesto satisfecho en el extranjero formará parte de la base imponible del IS, pero admitiendo su consideración como gasto deducible en aquella parte del impuesto que no sea objeto de deducción por aplicación de los límites establecidos en el propio artículo 31 (importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero e importe de la cuota íntegra que se hubiera pagado en España por las rentas positivas), siempre y cuando se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

En el caso objeto de consulta, la sociedad consultante manifiesta ser titular de una serie de marcas y nombres de dominio, habiendo concedido a sociedades no residentes la licencia de uso no exclusivo de dichas marcas y de los nombres de dominio de internet. Asimismo, también obtiene rentas procedentes de contratos de prestación de servicios de gestión y consultoría con otras sociedades no residentes.

Los ingresos obtenidos por la prestación de estos servicios se encuentran sujetos a tributación en los países de residencia de los destinatarios del servicio, siempre dentro de los límites establecidos en los Convenios para evitar la doble imposición en vigor. No obstante, la sociedad no está practicando la deducción para evitar la doble imposición porque la renta neta obtenida es negativa.

Asimismo, la sociedad afirma no disponer de personal y/o establecimientos fijos de negocio en los países destinatarios de dichos servicios dado que no es necesario para su correcta prestación. En caso de ser necesario, el personal de la compañía se desplaza de forma temporal a las oficinas del destinatario del servicio.

En estas circunstancias, la sociedad pregunta a la DGT “*si las actividades que originan el pago de impuestos en el exterior tienen la consideración de actividad económica en el sentido del artículo 31.2 de la LIS y, por tanto, los impuestos pagados en el exterior tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible para determinar la base imponible del IS*”.

La DGT responde a la consulta señalando que la entidad consultante no realiza actividad económica en el Estado de la fuente, dado que no dispone de personal ni de establecimientos fijos de negocio en los países destinatarios de sus servicios, y, dependiendo del tipo de servicios a prestar, el personal de la compañía se desplaza de forma temporal a las oficinas del destinatario del servicio, por lo que el importe del

Doctrina administrativa

impuesto satisfecho en el extranjero que no puede beneficiarse de la deducción del artículo 31 de la Ley del IS no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

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

