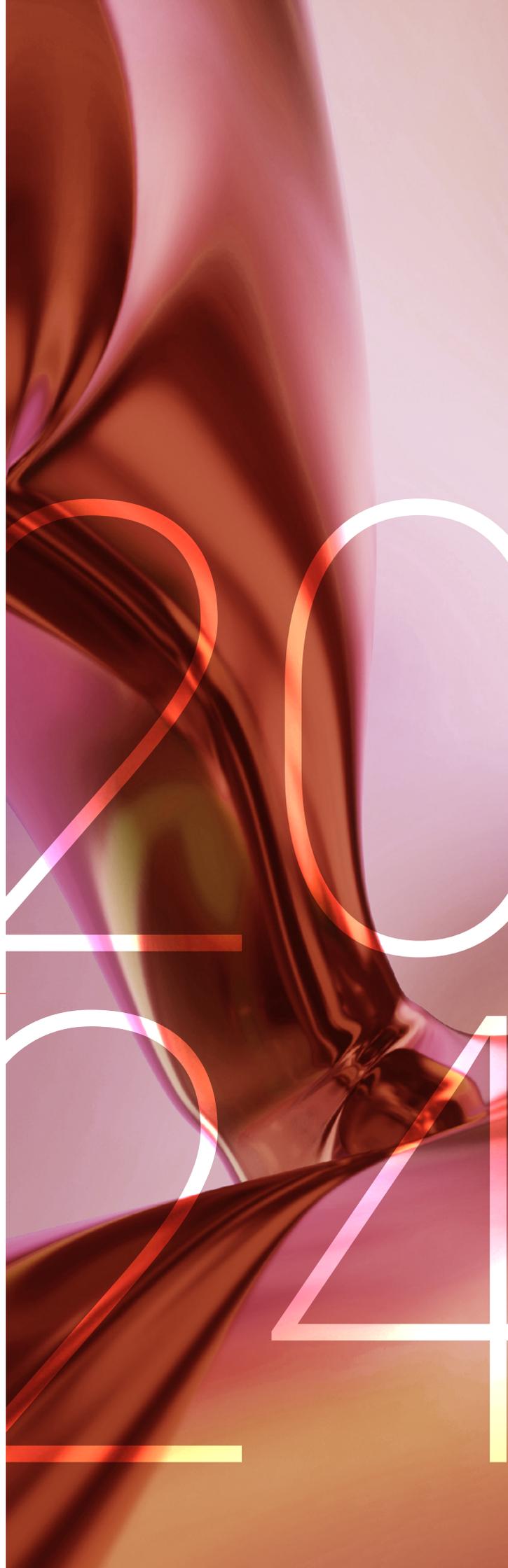


Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

JUNIO 2024



Índice

FISCALIDAD DIRECTA

IS

El TEAC adopta el criterio del TS y permite la deducibilidad de la retribución de administradores aun cuando no se cumplan las formalidades mercantiles /4

La DGT se pronuncia sobre el régimen transitorio de tributación de participaciones con un valor de adquisición superior a 20 millones de euros (DT 40^a LIS) /4

IRNR

Si existen indicios de que un no residente no es el beneficiario efectivo de los intereses percibidos, la administración tributaria puede regularizar conforme a la Ley del IRNR sin tener que aplicar las normas antiabuso generales de la LGT /8

IRPF

La DGT determina que la exención por despido y la reducción por irregularidad de la ley del IRPF son de aplicación a las indemnizaciones derivadas de la extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario, pero no a las percibidas por incumplimiento del deber de preaviso /9

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

Con carácter general, la actividad desarrollada por un administrador o miembro del consejo no estará sujeta a IVA /11

ITP y AJD

La extinción de varios condominios en los que participan los mismos titulares sin que medie compensación por exceso de adjudicación está sujeta a AJD independientemente de los títulos de adquisición de los bienes /12

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

El TJUE declara contrario al acervo comunitario el tipo impositivo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos /13

El concepto de “actividad industrial” del artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales no puede limitarse a aquellas actividades que se clasifiquen como tal a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas. En virtud de los principios de legalidad y seguridad jurídica, para su definición deberá aplicarse la normativa sectorial, en este caso, la Ley de Industria /14

Índice

PROCEDIMIENTO

La declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de responsabilidad solidaria si la Administración concluye que no procede declarar dicha responsabilidad solidaria /16

La remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal producirá la interrupción de la prescripción aunque se efectúe en un momento de las actuaciones inspectoras en las que se haya superado el plazo legal máximo de duración del procedimiento. La reanudación del plazo de prescripción se produce con ocasión de la notificación de la firmeza del auto de sobreseimiento por el órgano judicial a la Abogacía del Estado /17

Las actuaciones previas al inicio formal de un procedimiento tributario, tales como la solicitud por la Administración tributaria de informes de valoración de bienes inmuebles a peritos, tienen carácter iniciador /17

FISCALIDAD PATRIMONIAL Y EMPRESA FAMILIAR

En el ISD, si el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar esta segunda transmisión es el del fallecimiento del último transmitente /19

FISCALIDAD DIRECTA

IS

El TEAC adopta el criterio del TS y permite la deducibilidad de la retribución de administradores aun cuando no se cumplan las formalidades mercantiles

Alejandra Flores y Elena Pastor | Abogadas

- › Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de mayo de 2024 (RG 3319/2021)

Tras la doctrina 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), de 2 de noviembre de 2023 (recurso de casación 3940/2022) y de 13 de marzo de 2024 (recurso de casación 9078/2022), el TEAC corrige su criterio fijado en sus resoluciones de 22 de febrero de 2024 (R.G 6496/2023 y R.G 5806/2023) para determinar que son deducibles las retribuciones de administradores aun cuando no se cumpla con las formalidades mercantiles.

En las resoluciones del TEAC 22 de febrero de 2024 (R.G 6496/2023 y R.G 5806/2023) el TEAC había asumido el criterio fijado por el TS, pero con matices, y estableció que, cuando exista una relación dual, tanto en concepto de administrador como en concepto de personal de alta dirección con una misma entidad, debía 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 pudiera entenderse que la parte percibida en concepto de personal de alta dirección era deducible por la superación de la teoría del vínculo (siempre que se cumplieran los requisitos exigidos al efecto) la parte percibida en concepto de administrador no sería deducible si no se cumplía con los requisitos mercantiles exigidos al efecto.

En el supuesto aquí analizado, la Inspección negó la deducibilidad en el IS de la retribución satisfecha a una trabajadora que simultaneaba una relación laboral especial de alta dirección con la de administradora de la entidad. En este caso, los estatutos señalaban que el cargo de administrador era gratuito, por lo que, en aplicación de la teoría del vínculo, la Administración consideró que toda la retribución se percibía por su relación mercantil y, por tanto, debía ser no deducible al no tener previsión estatutaria.

No obstante, tras el último pronunciamiento del TS en su sentencia de 13 de marzo de 2024, el TEAC ha superado su propio criterio y confirma que son deducibles las retribuciones de los administradores (tanto por sus funciones como administrador como por el desempeño de una relación laboral especial de alta dirección) aun cuando no se cumplan todas las formalidades mercantiles siempre y cuando se corresponda con servicios onerosos, efectivamente prestados, acreditados y contabilizados.

La DGT se pronuncia sobre el régimen transitorio de tributación de participaciones con un valor de adquisición superior a 20 millones de euros (DT 40ª LIS)

Clara Jiménez y Marta Rodríguez | Socia y abogada

- › Consultas de la Dirección General de Tributos Vo886-24, de 23 de abril de 2024 y Consulta Vo933-24, de 25 de abril

La DGT ha dictado contestaciones vinculantes a consultas de fechas 23 de abril de 2024 (número Vo886-24) y 25 de abril de 2024 (número Vo933-24), en relación con el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria cuadragésima (“DT 40ª”) de la Ley del IS, relativa al régimen de tributación de participaciones en el capital o fondos propios de entidades adquiridas antes de 1 de enero de 2021 con un valor de adquisición superior a 20 millones de euros.

En los ejercicios iniciados hasta el 31 de diciembre de 2020, la exención y deducción por doble imposición internacional en los dividendos o participaciones en beneficios y en las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en el

capital o en los fondos propios de una entidad (artículos 21 y 32 Ley del IS) resultaban aplicables siempre que el porcentaje de participación, directa o indirecta, fuese al menos del 5% o bien que el valor de adquisición de la participación fuese superior a 20 millones de euros.

Con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021, la LPGE 2021, suprimió la posibilidad de aplicar tales mecanismos para evitar la doble imposición a participaciones cuyo valor de adquisición fuese superior a 20 millones de euros, con la finalidad de ceñir esas medidas únicamente a las situaciones en las que existiera un porcentaje de participación significativo de al menos el 5%¹.

La LPGE 2021 introdujo, no obstante, un régimen transitorio en la mencionada DT 40^a LIS en los términos siguientes:

“Disposición transitoria cuadragésima. Régimen de tributación de las participaciones con un valor de adquisición superior a 20 millones.

*Las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021 que tuvieran un valor de adquisición superior a 20 millones de euros sin alcanzar el porcentaje establecido en el primer párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley o en la letra a) del apartado 1 del artículo 32 de esta Ley, aplicarán el régimen fiscal establecido en dichos artículos, según proceda, siempre que cumplan el resto de los requisitos previstos en ellos durante los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025.”*²

En el mismo sentido, en el ámbito del IRNR, se modificó la exención relativa a los beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados integrantes del EEE o a los establecimientos permanentes de estos últimos situados en el EEE, suprimiéndose la posibilidad de acceder a la exención por cumplimiento del requisito del valor de adquisición superior a 20 millones de euros (artículo 14.1.h) del TRLIRNR. La LPGE 2021 introdujo así la DT 2^a del TRLIRNR en términos similares (aunque no idénticos, como luego veremos) a los de la DT 40^a LIS³.

En la consulta número Vo886-24 se plantean las siguientes dos cuestiones a la DGT:

“1^ª) Si, a pesar del tenor literal de la disposición transitoria cuadragésima de la LIS, el régimen transitorio resulta aplicable a aquellos inversores que, con anterioridad al 1 de enero de 2021, cumplieran los dos requisitos alternativos que condicionaban la aplicación del artículo 21 de la LIS (porcentaje de participación y valor de adquisición), y con posterioridad a dicha fecha, pasasen a cumplir exclusivamente el segundo de ellos.

2^ª) Delimitar si el concepto de “participación” que se utiliza en este precepto debe interpretarse como hasta ahora, es decir, de forma genérica y dinámica, sin diferenciar entre aquellos valores que se hubieran adquirido antes y después de una determinada fecha (en este caso, el 1 de enero de 2021) o si, por el contrario, el término “participación” que se utiliza en esta disposición transitoria tiene otra acepción y se refiere exclusivamente al concepto de “acción”.”

¹ Se adaptó en consonancia la regulación de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros (artículo 16 LIS), suprimiendo la adición al beneficio operativo de los ingresos de participaciones que se correspondan con dividendos cuando el valor de adquisición de las mismas fuese superior a 20 millones de euros.

² Esta configuración del régimen transitorio, que en ningún caso implica la prórroga del régimen fiscal existente hasta 1 de enero de 2021 (exención plena), podría eventualmente incidir sobre las decisiones de transmisión de participaciones adquiridas antes de 2021 por valor superior a 20 millones de euros, pudiendo resultar conveniente realizar las plusvalías durante la aplicación del régimen transitorio (antes de 2026) y diferir la realización de las minusvalías (no integrables en la base imponible) a 2026 y posteriores.

³ Téngase en cuenta que el citado artículo 14.1.h) (y la DT 2^a del TRLIRNR) se refieren exclusivamente a la exención sobre dividendos, pero no a la exención sobre plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones, reguladas en el artículo 14.1.c) del TRLIRNR (que contiene una remisión al artículo 21 LIS), respecto de las que no se ha previsto en el TRLIRNR ninguna disposición transitoria específica. A pesar de ello, sería razonable interpretar que la remisión que realiza el artículo 14.1.c) del TRLIRNR al artículo 21 de la LIS (la cual, como sabemos, contempla el régimen transitorio de la DT 40^a LIS) debería permitir aplicar el régimen transitorio también en el contexto de la exención por plusvalías prevista en dicho artículo 14.1.c), evitándose así un tratamiento asimétrico para residentes y para no residentes. Existen, no obstante, algunas opiniones doctrinales en sentido contrario.

En relación con la primera cuestión, la DGT responde en sentido negativo: si el contribuyente, antes de 1 de enero de 2021, adquirió una participación igual o superior al 5% y con posterioridad a dicha fecha esa inversión representa un porcentaje inferior a ese 5%, los dividendos o participaciones en beneficios y las plusvalías derivadas de la transmisión de dicha participación obtenidos a partir de 1 de enero de 2021 no pueden gozar de exención, dado que habría dejado de cumplirse el requisito de participación del artículo 21 LIS, y ello aun cuando el valor de adquisición fuese superior a 20 millones de euros. La DT 40ª LIS no sería aplicable, pues, a aquellos inversores que antes del cambio cumplieran simultáneamente ambos requisitos y, después, solo el relativo al valor de adquisición.

La DGT fundamenta su contestación, por un lado, en la propia literalidad de la DT 40ª LIS, que se refiere a “*participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021 que tuvieran un valor de adquisición superior a 20 millones de euros sin alcanzar el porcentaje establecido en el primer párrafo de la letra a) del apartado 1 del artículo 21 (...)*” y, por otro lado, en que la situación que describe la consultante no supone, considera la DGT, ninguna frustración de expectativas del contribuyente que justifique la aplicación del régimen transitorio.

Trae a colación el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, con base en el cual, a fin de salvaguardar las expectativas de los contribuyentes generadas bajo la normativa anterior, el legislador reguló el régimen transitorio analizado, de forma que aquellos que hubieran adoptado determinadas decisiones de inversión en un contexto determinado (que permitía la exención respecto de participaciones inferiores al 5% con un valor de adquisición superior a 20 millones de euros), no vieran frustradas sus expectativas y pudieran continuar aplicando la exención durante 5 años. Por tanto, indica la DGT, en la medida en que en el momento en que entró en vigor la modificación los contribuyentes a los que se refiere la consultante ya cumplían el requisito del 5%, ninguna expectativa pudo verse frustrada en tales situaciones.

En el mismo sentido se pronuncia en la consulta número V0933-24, en la que añade que del propio tenor literal del artículo 21.1.a) LIS se desprende que las participaciones cuyo valor de adquisición fuese superior a 20 millones de euros, a las que hacía referencia el legislador de forma expresa en dicho apartado, son necesariamente participaciones que representen un porcentaje de participación inferior al 5%, puesto que, de lo contrario, “el añadido de dicho inciso resultaría superfluo”.

Esta última consulta se pronuncia, además, sobre el supuesto de una entidad que, si bien ostentaba una participación con un valor de adquisición superior a 20 millones de euros, lo hacía tras la adquisición de esa participación en el seno de una reestructuración a la que se había aplicado el régimen de neutralidad. Pues bien, la DGT señala que, en tal caso, la exención se aplicará solo en la medida en la que las sociedades que detentaban dicha participación antes de la reestructuración cumplieran el requisito de que su valor de adquisición fuera superior a 20 millones, de manera que, si una lo cumplía y el resto no, solo por la parte del dividendo que procedía de aquella sería aplicable la exención⁴.

El criterio de la DGT en ambos pronunciamientos conlleva que los contribuyentes que antes de la modificación de la LPGE 2021 cumplieran ambos requisitos (5% y valor de adquisición) se encuentran en una situación más desfavorable que aquellos que cumplían únicamente el relativo al valor de adquisición.

Solo como matiz, resulta interesante reparar en la redacción que la misma LPGE 2021 dio a la DT 2ª del TRLIRNR a la que antes nos hemos referido:

“Disposición transitoria segunda. Régimen transitorio de la exención del artículo 14.1.h).

⁴ Indica la DGT que “*En consecuencia, Newco 2 podría aplicar el régimen previsto en la disposición transitoria 40ª de la LIS sobre las participaciones de la Sociedad D que proceden de la Sociedad E (que representan un porcentaje de participación inferior al 5% de la misma, pero que tienen un valor de adquisición superior a 20 millones de euros), en la medida en que dichas participaciones hubieran sido adquiridas por parte de la entidad E en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2021 (aspecto que no consta señalado en el escrito de consulta), no pudiéndose aplicar dicha disposición transitoria respecto de las participaciones de la Sociedad D que provienen de las Sociedades B y C (por representar un porcentaje de participación inferior al 5% y ser el precio de adquisición inferior a 20 millones de euros)*”.

La exención a la que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 será de aplicación durante los años 2021, 2022, 2023, 2024 y 2025 a las participaciones adquiridas antes del 1 de enero de 2021 cuyo valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros sin que sea necesario que la participación, directa o indirecta, alcance el 5 por ciento en el capital y siempre que se cumplan los restantes requisitos establecidos en dicho artículo 14.1.h)."

Puede observarse la diferencia entre la redacción de la DT 40ª de la LIS ("Las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021 que tuvieran un valor de adquisición superior a 20 millones de euros sin alcanzar el porcentaje (...)") y la de la disposición transitoria segunda del TRLIRNR ("La exención (...) será de aplicación (...) a las participaciones adquiridas antes del 1 de enero de 2021 cuyo valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros sin que sea necesario que la participación (...) alcance (...)"). La literalidad de esta última no parece excluir, como sí considera la DGT respecto de la DT 40ª LIS, la posibilidad de que la participación cumpla, antes de 1 de enero de 2021, el porcentaje mínimo de participación del 5%. Recuérdese que una y otra redacción fueron introducidas por el legislador en exactamente el mismo contexto (LPGE 2021) y deberían ser interpretadas de forma simétrica para evitar situaciones discriminatorias entre inversores residentes y no residentes.

En relación con la segunda cuestión, la DGT se limita a recordar que, a los efectos de identificar las participaciones transmitidas, ya se pronunció en su contestación vinculante a consulta Vo447-16, de 4 de febrero de 2016, en la que optó por aplicar el criterio FIFO para determinar qué participaciones se consideran transmitidas en primer lugar:

"De conformidad con lo establecido en el artículo 21.3 de la LIS, la aplicación del régimen de exención requiere que, en el momento de la transmisión se posea una participación que cumpla los requisitos establecidos en dicho artículo. En concreto, en relación con el porcentaje de participación previsto en la letra a) del apartado 1 del citado artículo 21, se requiere que en el momento de la transmisión se posea, al menos una participación, directa o indirecta, en la entidad participada del 5% o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, con las especificidades previstas en dicha letra, con independencia de cuál sea el porcentaje de participación que es objeto de transmisión.

Por otra parte, se considerarán transmitidas las participaciones adquiridas en primer lugar de acuerdo con un criterio FIFO."

Esta respuesta, que no da expresamente solución a la cuestión planteada, parece descartar –especialmente considerando la contestación de la DGT a la primera pregunta– que el régimen transitorio de la DT 40ª LIS pueda resultar de aplicación a participaciones adquiridas con posterioridad al 1 de enero de 2021, con independencia de que con anterioridad a esa fecha el valor de adquisición de valores homogéneos fuese superior a 20 millones de euros.

Esta interpretación parece no casar exactamente con otros pronunciamientos de la DGT (p. ej., V4476-16, de 18 de octubre de 2016), de los que se desprende que la exención no debería analizarse atendiendo a unos valores concretos o a un paquete específico de participaciones, sino a la "participación" en una entidad (entendida en sentido general, dinámico) que otorga al socio la condición de cualificado. En esa consulta indicaba la DGT que "(...) lo trascendente es que se haya poseído **una participación en la entidad participada** con el porcentaje o coste de adquisición requerido, y la antigüedad requerida. Una vez cumplidos ambos requisitos, **cualquier** transmisión posterior de la participación dará derecho a la (...) exención señalada.". Bajo esta premisa, podría razonablemente pensarse que un socio con una participación adquirida por más de 20 millones de euros antes de 2021 debería entender cumplido el requisito respecto de todos los dividendos y plusvalías provenientes de la entidad participada, aun cuando con posterioridad hubiera incrementado su inversión. La referencia de la DT 40ª a las "participaciones adquiridas (...) con anterioridad al 1 de enero de 2021" no se vincularía, así, a unos concretos valores, sino a posiciones de socio con valor de adquisición superior a 20 millones de euros.

Cabe en cualquier caso recordar que la interpretación administrativa consistente en considerar aplicable el criterio FIFO (Vo447-16 y, ahora, Vo886-24) no está expresamente regulada en la LIS.

IRNR

Si existen indicios de que un no residente no es el beneficiario efectivo de los intereses percibidos, la administración tributaria puede regularizar conforme a la Ley del IRNR sin tener que aplicar las normas antiabuso generales de la LGT

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

› Resolución del TEAC de 20 de marzo de 2024 (R.G. 7921/2020)

En la resolución de referencia, el TEAC analiza un supuesto de pago de intereses por una sociedad española a una sociedad en Luxemburgo sobre los que no se había practicado retención a cuenta del IRNR con base en la exención prevista en el artículo 14.1.c) de la Ley del IRNR.

La Inspección había considerado que no resultaba de aplicación la exención interna por no ostentar la sociedad luxemburguesa la condición de beneficiario efectivo, al entender que el verdadero beneficiario era una sociedad residente en Bermudas. La Inspección entendió que se trataba de una estructura de préstamos *back-to-back*, ya que los fondos de la prestamista luxemburguesa venían de la sociedad en Bermudas, que había concedido un mismo número de préstamos por el mismo nominal, con tipos de intereses muy cercanos, y plazos de vencimiento y fecha de devengo de intereses muy similares, lo que imposibilitaba a la sociedad luxemburguesa disponer económicamente de las rentas por intereses. Además, la sociedad de Luxemburgo solo otorgaba financiación a filiales del grupo y contaba con un trabajador de media en los ejercicios analizados.

Frente a dicha regularización, el contribuyente argumentó desde el punto de vista conceptual que la doctrina del TJUE establecida en los casos Daneses⁵ no puede aplicarse directamente para interpretar la norma interna como pretendía la Inspección, y no puede rechazarse la exención doméstica con base en el principio de prohibición de abuso del Derecho de la UE y en el concepto de beneficiario efectivo de la Directiva de Intereses y Cánones⁶, ya que la norma del artículo 14.1.c) de la Ley del IRNR es anterior a la Directiva y no contiene cláusula de beneficiario efectivo.

A este respecto, el TEAC reitera el criterio establecido en su resolución de fecha 8 de octubre de 2019 según el cual la exención interna debe interpretarse acorde a la Directiva de Intereses y Cánones y el criterio del TJUE, conforme al cual el principio de prohibición de utilización abusiva del Derecho de la UE aplica con carácter general, con independencia de que la norma no contenga cláusula anti-abuso y de la fecha de aprobación de la exención doméstica.

A juicio del TEAC, este criterio fue corroborado por el TS en sentencias posteriores a su resolución de octubre 2019⁷ y, si bien reconoce que criterio sobre el que se pronunció el TS en sus sentencias se refería a la distribución de la carga de la prueba del abuso — cuestión sobre la que puntualiza que no fue objeto de análisis en su anterior resolución—, también entiende que, con las numerosas citas del TS a los casos daneses, el TS admite la aplicación de la doctrina del TJUE en relación con el beneficiario efectivo y el principio general de la UE de prohibición de utilización abusiva de la normativa comunitaria.

En línea con esta argumentación, el TEAC concluye que si la Administración tributaria ha acreditado que concurren indicios suficientes que permiten extraer la conclusión de que la entidad luxemburguesa no puede ser considerada

⁵ Sentencia del TJUE de 26 de febrero de 2019 recaída en los asuntos C115-16 / C118-16 / C119-16 and C299-16.

⁶ Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

⁷ Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:2652), 21 de junio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:2881) y 22 de junio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:2881).

beneficiaria efectiva de los intereses satisfechos por la sociedad española, la Administración puede denegar la exención de retención sobre intereses.

De acuerdo con este criterio, la Administración tributaria no tendría que acudir a la aplicación de las normas antiabuso previstas en la normativa española (en particular al conflicto en aplicación de la norma tributaria previsto en el artículo 15 de la LGT), y la regularización podría fundamentarse directamente en el artículo 14.1.c) de la Ley del IRNR, interpretado conforme a la Directiva de Intereses y Cánones y al criterio del TJUE establecido en las sentencias danesas.

IRPF

La DGT determina que la exención por despido y la reducción por irregularidad de la ley del IRPF son de aplicación a las indemnizaciones derivadas de la extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario, pero no a las percibidas por incumplimiento del deber de preaviso

José Suárez | Socio

- › Consulta de la Dirección General de Tributos Vo445-24, de 18 de marzo de 2024

La DGT, en su consulta vinculante Vo445-24 del 18 de marzo, analiza la aplicabilidad de la exención del artículo 7.e) y de la reducción por irregularidad del artículo 18.2 de la Ley del IRPF a las indemnizaciones percibidas por un alto directivo con una relación laboral especial de alta dirección, con causa en (i) la extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario y (ii) el incumplimiento del deber de preaviso.

- i) Tributación de la indemnización por extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario

La DGT, tras una breve exposición del artículo 10.1 y 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, que regula la relación laboral de alta dirección (“**Real Decreto 1382/1985**”), y del artículo 17.1 de la Ley del IRPF, concluye que la indemnización percibida por el alto directivo por la terminación de la relación laboral por desistimiento de la empresa tiene la naturaleza de rendimiento del trabajo.

Partiendo de esta clasificación, y al amparo de las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2019 y de 4 de septiembre de 2020 en las que se establece que la indemnización mínima obligatoria (i.e., 7 días de salario por año trabajado con el límite de seis mensualidades) está exenta de tributación en el IRPF, la DGT determina que la indemnización satisfecha al alto directivo por este concepto estará exenta del IRPF en los términos que el propio artículo 7.e) de la Ley del IRPF establece. Esto es, estará exenta la renta percibida con el límite del menor de:

- » La cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores o en su normativa de desarrollo, en el supuesto consultado artículo 11. Uno del Real Decreto 1382/1985, indemnización de siete días de salario por año trabajado, con el límite de seis mensualidades; o
- » La cantidad de 180.000 euros.

En el supuesto de que la indemnización percibida superara estos límites, el exceso estaría sujeto, pero no exento, del IRPF en concepto de rendimiento del trabajo y le resultará de aplicación la reducción por irregularidad del artículo 18.2 de Ley del IRPF en la medida que, a juicio de la DGT, se trata de un rendimiento del trabajo obtenido de manera irregular cuyo periodo de generación supera los dos años.

Se asume, por tanto, el criterio sentado por el Tribunal Supremo en las citadas sentencias.

ii) Tributación de la indemnización por incumplimiento del deber de preaviso

La DGT, tras analizar la finalidad del plazo de preaviso—que, no es otra que, facilitar al alto directivo durante el plazo de duración del mismo la búsqueda de un nuevo empleo—y determinar que, en caso de su no concesión, el empresario está obligado a abonar los salarios correspondientes a dicho período en concepto de indemnización, concluye que la indemnización por falta de preaviso tiene distinta naturaleza a la indemnización por despido anteriormente analizada.

De lo anterior se derivan las siguientes dos conclusiones:

- » La indemnización por incumplimiento del deber de preaviso califica como rendimiento del trabajo según el artículo 17.1 de la Ley del IRPF, sin que en este caso quepa aplicar la exención del artículo 7 e) de la referida ley; y
- » Esta indemnización no puede beneficiarse de la reducción del artículo 18.2 de la Ley del IRPF, en la medida que, según establece la DGT, no existe un período de generación previo para esta indemnización, ya que surge con el despido que impone la obligación de preaviso y, en caso de incumplimiento, establece la obligación de pagar los salarios del período incumplido.

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

Con carácter general, la actividad desarrollada por un administrador o miembro del consejo no estará sujeta a IVA

Arturo Parellada y Josep Farré | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos Vo782-24, de 17 de abril de 2024

En esta consulta vinculante, la DGT analiza un supuesto en el que el consultante, que está afiliado al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores autónomos (RETA), es socio y administrador de una sociedad registrada bajo el epígrafe 844 (servicios de publicidad, relaciones públicas y similares), en la que desempeña funciones de director creativo y no percibe cantidad alguna por el cargo de administrador, al ser este gratuito. El consultante plantea cuál debe ser la tributación en el IRPF por la retribución de los servicios prestados por el consultante a la sociedad y si la prestación de dichos servicios se encuentran sujetos al IVA.

En relación con la tributación a efectos del IRPF, la DGT diferencia entre las actividades correspondientes al cargo de administrador y los servicios prestados a la sociedad al margen de su condición de administrador.

En relación con los primeros, calificarán como rendimientos del trabajo en virtud de lo previsto en el artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF. No obstante, en la medida que el cargo de administrador es gratuito, no deberá imputarse retribución en tal concepto.

En cuanto a los segundos, estos calificarán como rendimientos íntegros de actividades económicas si, según lo dispuesto en el artículo 27.1 de la ley del IRPF, (i) dichos rendimientos suponen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y (ii) el contribuyente esté dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores autónomos (RETA) o en una mutualidad que actúe como alternativa, en caso de que dichos rendimientos procedan de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades (tanto por el socio como por la sociedad) recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (i.e., servicios profesionales). De no cumplirse con los requisitos mencionados, la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal. Así, dado que en el presente caso se cumplen los referidos requisitos, los rendimientos que se deriven de la prestación de dichos servicios tendrán la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

En relación con la tributación a efectos del IVA, la DGT se remite al criterio establecido en las sentencias del TJUE de 18 de octubre de 2007, asunto C-355-06, y de 21 de diciembre de 2023, asunto C-288/22, así como en la respuesta dada por la Comisión Europea en fecha 28 de enero de 2014 ante una cuestión formulada en el Comité IVA.

De las anteriores Sentencias, la DGT se pronuncia de forma separada respecto de una persona física que presta servicios a una entidad de la que es socio y una persona física que es miembro del consejo de administración y percibe remuneración por sus servicios.

Respecto a la primera situación, la DGT concluye que la calificación como actividad a efectos del IVA dependerá de la relación de subordinación o de independencia, que requiere un análisis caso por caso. Así, la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a los efectos del IVA exige sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, remuneración y responsabilidad.

En cuanto a la segunda situación, los servicios de administrador tendrán la consideración de actividad económica a efectos del IVA cuando se presenten a título oneroso y si dicha actividad presenta un carácter permanente, independiente (actuando en nombre propio y bajo su responsabilidad) y se realiza a cambio de una remuneración cuyas modalidades de fijación son previsibles. Así, en relación con esta situación, la DGT concluye que en la medida que, en virtud de la Ley de Sociedades de Capital, es la sociedad quien soporta el riesgo económico por

las consecuencias negativas de las decisiones adoptadas, con carácter general, no se darían las circunstancias para determinar que la actividad de una persona física administradora se realiza con carácter independiente y, por lo tanto, la actividad de administrador no estaría sujeta al IVA.

ITP y AJD

La extinción de varios condominios en los que participan los mismos titulares sin que medie compensación por exceso de adjudicación está sujeta a AJD independientemente de los títulos de adquisición de los bienes

Sergi Aguilar y Jesús Gutiérrez | Abogados

- › Sentencias del Tribunal Supremo del 26 y 30 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2217; ECLI:ES:TS:2024:2218)

En estas sentencias, el TS analiza la sujeción al ITPAJD de la disolución de dos condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación.

En el caso en cuestión, los recurrentes poseían dos condominios independientes: uno sobre un inmueble adquirido por donación y otro sobre un inmueble adquirido por compraventa. Al disolver las comunidades de bienes, los recurrentes se adjudicaron partes desiguales de cada condominio sin compensación por los excesos de adjudicación. La Agencia Tributaria de Islas Baleares consideró que estas adjudicaciones constituían una permuta y debían tributar por la modalidad de TPO del ITPAJD, al tratarse de dos comunidades de bienes distintas según sus títulos de adquisición.

Tras agotar la vía administrativa, los recurrentes presentaron recurso contencioso-administrativo, el cual fue desestimado. Posteriormente, interpusieron un recurso de casación alegando en síntesis que: (i) el artículo 7.2.B de la Ley del ITPAJD no toma en consideración la existencia de diversas comunidades de bienes atendiendo al distinto origen negocial de sus adquisiciones, y (ii) que la Sentencia del TS de 30 de octubre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3480) ya se pronunció en un supuesto sustancialmente idéntico concluyendo la sujeción a la modalidad de AJD en cuota gradual para este tipo de operaciones.

El TS, respaldando la tesis de los recurrentes, señala que la doctrina establecida en la Sentencia de 30 de octubre de 2019 ya es una doctrina pacífica aceptada por la Administración tributaria en consultas vinculantes como las V2889-21 de 17 de noviembre y la V2739-21 de 10 de noviembre. Además, indica que, mientras se cumplan los requisitos de indivisibilidad, equivalencia y proporcionalidad, la disolución simultánea de varias comunidades de bienes sobre inmuebles de los mismos condóminos, con adjudicación de los bienes comunes a uno de los comuneros que compensa a los demás o mediante la formación de lotes equivalentes y proporcionales, deberá tributar por la cuota gradual de AJD, documentos notariales, aplicando el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.2.B) de la Ley del ITPAJD.

En este caso, el TS señala que se identifican fácilmente los comuneros -dos hermanos- con la misma participación en la adquisición de los bienes comunes. De este modo, los comuneros pueden disolver la comunidad, adjudicando los bienes conforme a su participación sin transferencia de titularidad si hay equivalencia y proporcionalidad. Según el artículo 7.2.B de la Ley del ITPAJD, solo los excesos de adjudicación están sujetos a tributación, salvo excepciones. El TS señala que lo relevante es la extinción del condominio y la adjudicación proporcional sin ganancia patrimonial, tributando por la cuota gradual de AJD.

En conclusión, el TS establece doctrina, y señala que la operación por la que se extinguen los condominios en los que participan los mismos titulares mediante la adjudicación de los bienes a cada uno de ellos sin que medie compensación por exceso de adjudicación, está sujeta a la modalidad de AJD no teniendo relevancia a efectos fiscales si los bienes adquiridos se incorporaron a los condominios en virtud de distintos títulos de adquisición.

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

El TJUE declara contrario al acervo comunitario el tipo impositivo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Marta Núñez | Socia

› Sentencia del TJUE de 30 de mayo de 2024, asunto C-743/22

El 30 de mayo de 2024, el TJUE emitió una sentencia en el asunto C-743/22, declarando ilegal el tipo impositivo autonómico del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos en España previsto en el artículo 50.ter de la Ley de Impuestos Especiales, que estuvo vigente entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2018.

El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos es un impuesto especial que grava la fabricación e importación de hidrocarburos en España, y que fue objeto de modificación para introducir un tipo impositivo autonómico que autorizaba a las Comunidades Autónomas a establecer un gravamen adicional sobre determinados hidrocarburos, con el objetivo de financiar sus competencias. La introducción o no de este tipo impositivo, así como su cuantía quedaban a discreción de las Comunidades Autónomas.

Sin embargo, esta medida fue objeto de controversia desde su inicio, puesto que este tipo impositivo nació para sustituir al Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (conocido como “céntimo sanitario”), a raíz de que el propio TJUE lo considerase contrario al acervo comunitario en su Sentencia de 27 de febrero de 2014, (asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora), y siempre se cuestionó su posible impacto en el mercado interior de la UE y su compatibilidad con la normativa comunitaria.

A raíz de su incorporación a la norma, muchos sujetos que habían soportado el tipo impositivo autonómico, bien por repercusión legal, bien por repercusión económica, solicitaron a la Administración tributaria española la devolución del impuesto pagado. Entre los sujetos que solicitaron la devolución, se encuentra DISA, empresa española dedicada a la compraventa, importación y comercio mayorista de productos petrolíferos, que presentó las correspondientes solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones de los sujetos pasivos del impuesto y de devolución de ingresos indebidos.

Dichas solicitudes fueron desestimadas sucesivamente por los órganos administrativos y judiciales hasta que, finalmente, DISA planteó recurso de casación ante el TS, quien, mediante auto de 15 de noviembre de 2022, planteó cuestión prejudicial al TJUE en la que preguntó si “¿Debe interpretarse la Directiva 2003/96/CE de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en particular su art. 5, en el sentido de que se opone a una norma nacional, como el art. 50.ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que autorizaba a las Comunidades Autónomas para establecer tipos de gravamen del Impuesto Especial de Hidrocarburos, diferenciados por territorio, con relación a un mismo producto?”.

Finalmente, el TJUE concluyó, el pasado 30 de mayo, que el tipo impositivo autonómico vulnera el Derecho de la Unión, al considerar que es contrario al artículo 5 de la Directiva 2003/96/CE.

En concreto, el Tribunal señaló que la posibilidad prevista en la norma española de aplicar tipos diferenciados en distintas regiones españolas para un mismo producto y un mismo uso (i) no está previsto dentro de la lista de supuestos en los que la Directiva faculta a los Estados miembros para el establecimiento de tipos diferenciados y exenciones o reducciones de los impuestos especiales y (ii) puede perjudicar el buen funcionamiento del mercado interior, fragmentándolo y comprometiendo la libre circulación de mercancías, al no establecer límites claros ni mecanismos de control.

Una vez reconocida dicha incompatibilidad con la Directiva 2003/96/CE queda por resolver, puesto que no se planteó en la cuestión prejudicial por parte del

TS, cuáles son los sujetos que finalmente detentarán la legitimación activa para obtener la devolución del impuesto indebidamente ingresado.

Esta cuestión no está en absoluto exenta de controversia puesto que, aunque el propio TS confirma que los sujetos pasivos y los sujetos que han soportado jurídicamente la repercusión son quienes pueden solicitar a la Administración tributaria la devolución del impuesto indebido, queda por resolver la aplicación al caso del principio de enriquecimiento injusto.

De aplicarse dicho principio, la devolución en favor de los sujetos que han soportado jurídicamente las cuotas del impuesto especial sobre hidrocarburos quedaría condicionada a que dicho impuesto no hubiera sido objeto de repercusión económica a posteriores adquirentes de los productos. En tal caso, las respuestas que dé el TS a las cuestiones sobre la prueba de la existencia o no de dicha repercusión económica y quién es el obligado a acreditarla (el propio obligado tributario o la Administración tributaria) serán claves en cómo se resuelvan los procedimientos de devolución que se hayan planteado.

El concepto de “actividad industrial” del artículo 98.1.f) de la Ley de Impuestos Especiales no puede limitarse a aquellas actividades que se clasifiquen como tal a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas. En virtud de los principios de legalidad y seguridad jurídica, para su definición deberá aplicarse la normativa sectorial, en este caso, la Ley de Industria

Marta Núñez Sánchez | Abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2008)

El TS interpreta el término “actividad industrial” previsto en el artículo 98.1.f) de la Ley de IEE a los efectos de disfrutar de la reducción en la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad.

En el caso enjuiciado, la entidad recurrente desarrollaba la actividad de prestación de servicios de alcantarillado, evacuación y depuración de aguas residuales y solicitó su inscripción como beneficiaria de la reducción de la base imponible arriba mencionada. La solicitud fue desestimada al entender, la Agencia tributaria, que la actividad desarrollada por la recurrente no se clasificaba dentro del concepto de *actividad industrial*, a los efectos del IAE.

Tras agotar la vía administrativa, el recurrente presentó recurso contencioso-administrativo, el cual fue desestimado. Posteriormente, interpuso un recurso de casación en el que se plantean las siguientes cuestiones:

- En primer lugar, la infracción del art. 12 de la LGT, en relación con los arts. 3.1 del CC y 3.1 de la Ley de Industria. La denegación de la solicitud de la inscripción por no realizar la recurrente una “actividad industrial”, no se atiene a una interpretación correcta, al centrar la misma en referencia a determinadas Divisiones de la Tarifa 1.^a del IAE en base a lo dispuesto en el art. 12 de la LGT que a su vez se remite al art. 3.1 del CC. Debió acudirse a la Ley de Industria que contiene una definición del sintagma en cuestión, e interpretarse conforme a la misma.
- De tener que interpretarse el concepto a la luz de la normativa fiscal, la normativa sobre el IAE no contiene la definición del concepto “actividad industrial”, por lo que deberá acudirse a la Directiva 2003/96/CE⁸ y en particular a su artículo 11 que contiene una definición del sintagma “actividad profesional”.
- El legislador español vulnera el derecho comunitario al beneficiar a las empresas cuya actividad se clasifica bajo las Divisiones 1.^a a 4.^a de la Sección 1.^a de las Tarifas del IAE, tratándose de una ventaja que no se recoge

⁸ Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

expresamente en la actual redacción del art. 98.1.f) de la Ley IIEE y que emana de una doctrina administrativa y no de un texto legal.

- En último lugar, la recurrente entiende que el concepto “actividad industrial” es un concepto jurídico indeterminado en el ámbito de los IIEE, por lo que su interpretación en cuanto al alcance y contenido deberá realizarla exclusivamente el TJUE.

A la vista de lo expuesto por la recurrente, el TS analiza, en primer lugar, si es conforme con la Directiva 2003/96/CE limitar la aplicación de la reducción prevista en el art. 98.1.f) de la Ley IIEE sólo a las entidades que desarrollen una actividad industrial. Concluye el Tribunal que la legislación nacional se mueve dentro del marco jurídico que permite la Directiva, que persigue reducir el riesgo de deslocalización de las empresas de elevado consumo energético, estableciendo reducciones impositivas a determinados procesos y actividades, entre las que comprende las industriales. El legislador español, legítimamente y dentro de lo autorizado, ha considerado oportuno limitar el ámbito de aplicación de la reducción a aquellas actividades industriales con determinados consumos de electricidad.

En segundo lugar, el TS analiza el sentido y el alcance que el legislador ha dado a la expresión “actividad industrial” en el artículo 98.1.f) de la Ley IIEE. Señala el Tribunal que, a su juicio, cuando el legislador utiliza la expresión “actividades industriales”, no introduce una indeterminación legislativa, en tanto que la expresión o sintagma está presente en las fuentes formales del derecho, en particular, en el art. 3 de la Ley de Industria. Por tanto, en ausencia de normas propias y nociones autónomas dentro de la normativa tributaria (el concepto no se define por la Ley IIEE, ni tampoco en el Real Decreto Legislativo 1175/1990 que establece las tarifas e instrucción sobre el IAE), señala el TS que ha de acudir a la normativa general o particular que la discipline, en el caso enjuiciado, a la ya mencionada Ley de Industria.

En conclusión, el TS estima el recurso de casación y reconoce el derecho de la recurrente a poder acogerse al beneficio de la reducción del 85% de la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad prevista en el artículo 98.f) de la Ley de IIEE, puesto que las actividades desarrolladas por la aquella califican de actividades industriales con base en el artículo 3 de la Ley de Industria.

PROCEDIMIENTO

La declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de responsabilidad solidaria si la Administración concluye que no procede declarar dicha responsabilidad solidaria

Daniel Olábarri y Pepe Morató | Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2438)

En la presente sentencia, el Tribunal analiza un supuesto de derivación de responsabilidad subsidiaria a la administradora de una entidad, al amparo del artículo 43.1.a) de la LGT, por las deudas y sanciones impuestas a esta. Concretamente, la deuda y sanciones derivadas son consecuencia de la indebida deducción de las cuotas de IVA soportadas en facturas falsas emitidas por entidades vinculadas.

La administradora impugnó el acuerdo de derivación sobre la base de que, al encontrarse las entidades emisoras de las facturas identificadas en las actuaciones de comprobación, debe calificarse a las mismas como responsables solidarias, debiendo dirigir la Administración su actuación recaudatoria contra ellas y, en su caso, proceder a su declaración de fallido, con anterioridad a derivarle responsabilidad alguna.

Este entendimiento es compartido por el TSJ en la sentencia de instancia recurrida, en la cual se expresa que las entidades identificadas son “evidentemente” responsables solidarias de la deuda, lo que determina que, de conformidad al artículo 41.5 y 176 de la LGT y 61.2 del RGR, “no procede la derivación de responsabilidad con carácter subsidiario si no concurre previamente, la persecución y declaración de responsabilidad de aquellos que hayan incurrido en responsabilidad solidaria, siendo necesaria la declaración de fallido de tales responsables solidarios para que proceda actuar contra los eventuales responsables subsidiarios”.

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

“Determinar si, en aquellos supuestos en los que existan indicios que permitan fundar razonablemente la existencia de responsables tributarios solidarios, la Administración tributaria debe o no agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria de forma previa a la declaración de responsables subsidiarios y, en su caso, si debe exteriorizar el fundamento de su decisión cuando concluya que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria.”

En este sentido, el TS, atendiendo a los fundamentos establecidos en la sentencia de instancia recurrida, se separa de la misma, y ello por los siguientes motivos.

En primer lugar, porque es a la Administración a la que corresponde el ejercicio de la función recaudatoria, sin que pueda resultar condicionada o limitada por la valoración que puedan hacer otros posibles responsables. Ello no implica que la Administración pueda optar por no dirigirse contra determinados responsables solidarios, pues si entiende que los hay, debe proceder a declararlos como tales.

Pero ello no puede comportar que, si hay identificadas en el expediente personas físicas o jurídicas que puedan estar incursas en responsabilidad solidaria, esa responsabilidad concorra automáticamente. Por tanto, resulta excesiva la calificación realizada por la sentencia de instancia recurrida de la “evidente” y “patente” responsabilidad solidaria de las entidades emisoras de las facturas.

Y, en segundo lugar, porque no existe ningún precepto legal en la LGT que prevea que no se pueda declarar la responsabilidad subsidiaria sin antes agotar los supuestos de responsabilidad solidaria y declarar la responsabilidad de todos los que puedan serlo. Así, los artículos 41.5 y 176 de la LGT y 61.2 del RGR se refieren a aquellos supuestos en que ya se ha declarado la responsabilidad solidaria, en los que, efectivamente, la derivación a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido no solo del deudor principal sino también de los responsables solidarios ya declarados.

Por todo ello, la respuesta del TS a la cuestión planteada es que la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria. Si la Administración, analizada la realidad que determina el nacimiento de la obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exteriorizar el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie.

La remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal producirá la interrupción de la prescripción aunque se efectúe en un momento de las actuaciones inspectoras en las que se haya superado el plazo legal máximo de duración del procedimiento. La reanudación del plazo de prescripción se produce con ocasión de la notificación de la firmeza del auto de sobreseimiento por el órgano judicial a la Abogacía del Estado

Javier Povo y Ángel Gil | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2424)

El Alto Tribunal, en un supuesto de suspensión de las actuaciones inspectoras por remisión del expediente al Ministerio Fiscal y posterior reanudación de dichas actuaciones al comunicarse a la Administración la firmeza del auto de sobreseimiento; sienta que es indiferente que el plazo máximo de duración del procedimiento inspector se haya consumido (siempre que no haya transcurrido, como no puede ser de otra forma, el plazo de prescripción tributario para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación). El motivo: la remisión de dichas actuaciones al Ministerio Fiscal (o a la jurisdicción penal) tiene un efecto autónomo de interrupción de la prescripción.

En segundo lugar, el TS sienta jurisprudencia respecto de que el *dies a quo* en el que se empieza a contar el plazo del que se dispone el órgano instructor para concluir las actuaciones, una vez reanudado el procedimiento, es el día en el que se comunica por el órgano judicial al letrado de la Administración (en el caso de autos, era la Abogacía del Estado) la firmeza del auto de sobreseimiento.

Sienta, por tanto, la siguiente doctrina jurisprudencial:

“(…) respecto a la primera cuestión de interés casacional, que la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción penal realizada por la Administración tributaria en el seno de un procedimiento inspector tiene efecto autónomo de interrupción de la prescripción tributaria no consumada, por lo que producirá la interrupción de la prescripción aunque se efectúe en el seno de unas actuaciones inspectora en las que se superó el plazo de duración máximo de las actuaciones previsto legalmente.

En cuanto a la segunda cuestión de interés casacional, declaramos como criterio interpretativo del art. 68 de la Ley General Tributaria que la reanudación del cómputo de plazo de prescripción de la acción tributaria para liquidar se produce con la comunicación de la firmeza del auto de sobreseimiento por parte de la autoridad judicial a la Abogacía del Estado, representante de la Administración tributaria en el procedimiento penal. (...)”.

Las actuaciones previas al inicio formal de un procedimiento tributario, tales como la solicitud por la Administración tributaria de informes de valoración de bienes inmuebles a peritos, tienen carácter iniciador

Pilar Valero y Javier García | Abogados

› Resolución del TEAC de 29 de abril de 2024 (R.G. 1366/2022)

El TEAC ratifica la doctrina del TS establecida en su reciente sentencia 363/2024 de 1 de marzo (ECLI:ES:TS:2024:1197) que establece que las actuaciones previas

Procedimiento

al inicio formal de un procedimiento han de considerarse como parte del mismo y, por lo tanto, tienen naturaleza de acto iniciador del procedimiento.

En el presente supuesto, el TEAC analiza la reclamación interpuesta por un contribuyente contra la resolución del TEAR de Andalucía que desestimaba las pretensiones del contribuyente contra la liquidación del ISD practicada por la Administración tributaria. En el recurso interpuesto ante el TEAR de Andalucía, el contribuyente alegaba la caducidad del procedimiento de comprobación de valores de las fincas heredadas incardinado en el procedimiento de comprobación limitada al existir un desfase temporal muy amplio entre la emisión de los informes de valoración por los peritos de la Administración y la notificación del inicio del procedimiento gestor.

Contrario al criterio del TEAR de Andalucía, que no apreció la alegación del contribuyente, el TEAC trajo a colación los argumentos esgrimidos por la Sala del TS en la citada sentencia de 1 de marzo de 2024, concluyendo que ha de darse a la solicitud de los informes de valoración de las fincas efectuadas por la Administración tributaria el carácter iniciador del procedimiento de comprobación limitada en cuyo seno se efectúa la comprobación de valores. Por tanto, dado que, en el caso analizado, los informes de los peritos estaban fechados en abril y septiembre de 2016 y que la liquidación provisional fue notificada en 2020, la Administración tributaria superó el plazo máximo de 6 meses para concluir el procedimiento de comprobación, produciéndose por tanto la caducidad de este.

Como consecuencia de lo anterior, dado que el procedimiento de comprobación había caducado y, por tanto, había perdido los efectos interruptivos de la prescripción, el TEAC procedió a estimar el recurso interpuesto por el contribuyente, al haber prescrito el derecho de la Administración a liquidar el tributo.

En conclusión, el TEAC determina que la solicitud por parte de la Administración tributaria de informes de valoración de peritos debe calificar como actuaciones que pretenden comprobar el valor de los bienes que tienen carácter iniciador del procedimiento tributario a los efectos de determinar su plazo de caducidad.

FISCALIDAD PATRIMONIAL Y EMPRESA FAMILIAR

En el ISD, si el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar esta segunda transmisión es el del fallecimiento del último transmitente

Diego Marín- Barnuevo y Alejandro Irache | Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2437)

La cuestión que presenta interés casacional es: *“determinar cuál es el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto.”*

A estos efectos, los hechos relevantes de los que parte el Tribunal son los que siguen: en el año 2011 falleció A, nombrando heredero a B; en el año 2015 falleció B, sin haber aceptado la herencia, por lo que su derecho a aceptar o rechazar la herencia se transmite a C; finalmente C aceptó la herencia de B y la de A, presentando una autoliquidación del ISD por cada una de las obligaciones tributarias.

La Administración tramitó un procedimiento de comprobación limitada por cada una de las autoliquidaciones presentadas, que fueron impugnadas por el contribuyente. Aunque el TEAR apreció la prescripción del derecho a liquidar por la herencia de A, el TSJ consideró que no se había producido dicha prescripción, por lo que el contribuyente presentó recurso de casación para que resolviera el problema señalado, en el que se debe dilucidar si el dies a quo tiene lugar en el momento del primero o del segundo de los fallecimientos.

Para resolver la cuestión planteada, la Sala comienza recordando que el artículo 24.3 de la Ley del ISD dispone que *“Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan”*.

Seguidamente destaca que el artículo 1006 del Código Civil dispone que *“por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia, pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía”*, y que según una reiterada jurisprudencia *“no puede existir adquisición hereditaria sin aceptación”*.

A partir de estas premisas, sostiene la Sala que no puede retrotraerse el hecho imponible del ISD a la fecha del primer fallecimiento, porque la falta de aceptación de la herencia por el primer heredero impediría que se hubiera consumado la primera transmisión hereditaria. Consecuentemente, el hecho imponible del ISD se habría producido produce con el segundo fallecimiento, porque en ese momento se levantaría la limitación expuesta y se habría producido la transmisión.

Todo ello lleva al TS a establecer la siguiente doctrina: *“el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto, es el momento del fallecimiento del transmitente.”*

La sentencia contiene un interesante voto particular del magistrado Berberoff Ayuda, que considera que el *dies a quo* se produjo el momento del primer fallecimiento porque a partir de ese momento existiría una única sucesión (como también sostiene el Tribunal), sin que resulte admisible la separación de la normativa civil y tributaria. En relación con lo dispuesto en el artículo 24.3 de la Ley del ISD aplicable al supuesto objeto de controversia, entiende que no resulta de aplicación porque el derecho de los herederos no habría nacido hasta el segundo fallecimiento, por tanto, no se habría visto limitado.

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

