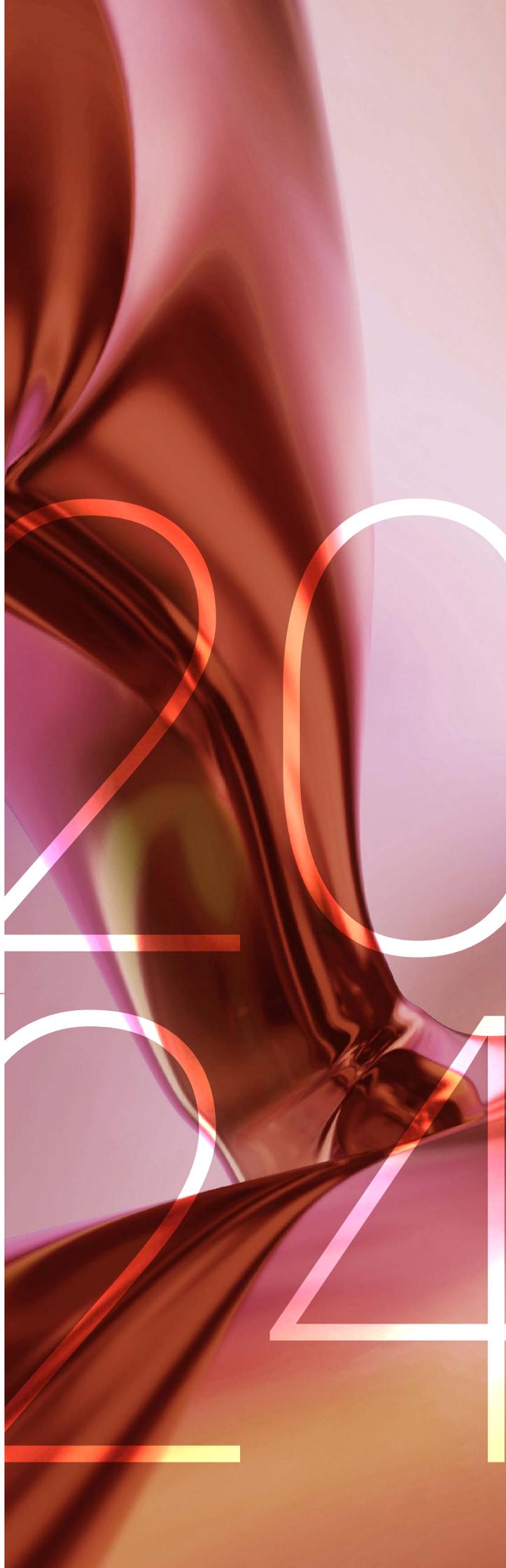


Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

JULIO 2024



Índice

FISCALIDAD DIRECTA

IS

Durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil, no procede la sujeción de la entidad al IS sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF /5

Los deterioros de participaciones de la matriz, derivados de deterioros de inversiones inmobiliarias de las filiales, pueden excluirse del cómputo de su patrimonio neto para evaluar su equilibrio patrimonial y determinar si puede tributar en consolidación en el IS /6

La DGT avala el criterio sentado por la AEAT en relación con los límites a la aplicación de BINs y créditos ficiales generados con anterioridad a la incorporación a un grupo de consolidación fiscal /7

El ingreso derivado de la cancelación de un pasivo financiero es una quita a efectos del artículo 26 de la LIS /8

La DGT no permite la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en relación con tres operaciones concatenadas ya que producen los mismos efectos que habría tenido una escisión parcial /8

La reducción de capital con devolución de aportaciones no debe computarse a la hora de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento para aplicar la reserva de capitalización /9

IRNR

Se fijan los requisitos necesarios para la deducibilidad de los gastos registrados por entidades aseguradoras no residentes comercializadoras de seguros unit-linked en concepto de provisiones técnicas /10

IRPF

La alteración patrimonial producida por la aportación no dineraria que realiza un socio a la sociedad debe valorarse de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del IRPF en detrimento de las normas de operaciones vinculadas /12

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TJUE se pronuncia sobre el concepto de establecimiento permanente a efectos del IVA /13

Índice

La actuación de la Administración debe limitarse a realizar operaciones de mera calificación jurídica del negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias /14

ITP y AJD

Una normativa que excluye del ámbito de la exención del AJD a las operaciones de tesorería a corto plazo cuando el prestatario se encuentre en otro Estado miembro es incompatible con el derecho de la Unión Europea /15

No procede la devolución del TPO cuando el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes, el cual concurre incluso cuando se ha entablado un proceso judicial para zanjar las consecuencias económicas de dicha resolución /16

PROCEDIMIENTO

No es jurídicamente procedente acordar la compensación de oficio de un crédito reconocido por la Administración con una deuda en periodo ejecutivo, en el supuesto de que no exista tal deuda porque la providencia de apremio sobre la que pivota tal existencia fue anulada por un órgano revisor /18

El Tribunal Supremo reitera la insuficiencia de las potestades de calificación del artículo 13 LGT para regularizar prescindiendo por completo del negocio jurídico reconocido por las partes /18

El método de estimación objetiva no es un régimen tributario especial y, en consecuencia, su correcta aplicación puede ser comprobada por un órgano de gestión /20

FISCALIDAD PATRIMONIAL Y EMPRESA FAMILIAR

El TEAC reconoce la posibilidad de aplicar la reducción prevista para la adquisición mortis causa de empresa familiar en el ISD cuando su actividad sea la de arrendamiento, compatibilizando las funciones directivas con las de empleado laboral a jornada completa /21

Se consideran situados en territorio español a los efectos del ISD los títulos valores y participaciones emitidos por entidades no residentes que estén depositados en oficinas de bancos y otras entidades financieras sitas en España /21

Índice

FISCALIDAD LOCAL

En tanto no concurra una pluralidad de propietarios no cabe promover la alteración catastral de división horizontal cuando la DPH la otorga el propietario único del inmueble destinado a alquiler /23

TASAS

Anulación de la llamada “tasa Amazon” establecida por el Ayuntamiento de Barcelona, que se configura como un impuesto y no como una tasa /24

FISCALIDAD DIRECTA

IS

Durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil, no procede la sujeción de la entidad al IS sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF

Arturo Parellada y Pepe Morató | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:3374)

En la presente sentencia, el TS analiza el efecto que tiene la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de constitución de una sociedad en un ejercicio distinto a aquel en que se presenta esta. Así, en este supuesto, la escritura de constitución de la sociedad fue presentada en el Registro Mercantil de Sevilla en fecha 16 de diciembre de 2014, si bien el Registro resolvió no practicar la inscripción al apreciar la existencia de una serie de defectos, todos ellos subsanables, quedando la constitución finalmente inscrita en fecha 12 de junio de 2015, constando en esta el número y asiento de entrada original del 16 de diciembre de 2014.

En este contexto, la Oficina de Gestión Tributaria de Sevilla inició un procedimiento de comprobación limitada a los socios de la sociedad, considerando que las rentas derivadas de las operaciones realizadas por esta durante el ejercicio 2014 debían gravarse en régimen de atribución de rentas en el IRPF de los socios, ya que la sociedad no había adquirido personalidad jurídica a fecha de devengo del IS, esto es, a 31 de diciembre de 2014.

Los socios recurrieron la regularización practicada, siendo desestimados los recursos de reposición y la posterior reclamación económico-administrativa, no así el recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Andalucía, que estimó las pretensiones de estos, entendiendo que, en virtud de la retroacción de los efectos de la inscripción de la sociedad, la sociedad contaba con personalidad jurídica y, por tanto, era sujeto pasivo del IS desde la fecha del asiento de presentación (16 de diciembre de 2014).

No obstante, el TS se separa del criterio establecido por el TSJ de Andalucía al estimar el recurso presentado por la Administración General del Estado y concluye que durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad y su inscripción en el Registro Mercantil no procede la sujeción de esta al IS, sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF.

En particular, el TS se remite a la Ley del IS que otorga la condición de sujeto pasivo a las personas jurídicas y a la LSC que exige escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil para constituir una sociedad de capital. Asimismo, el TS recuerda que la LGT atribuye la condición de obligado tributario a las personas jurídicas, siendo la inscripción registral la que otorga a las sociedades la personalidad jurídica plena, y ello independientemente de que la LGT en su artículo 35.4 permita que tengan la consideración de obligados tributarios las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, puesto que la LGT ha limitado tal supuesto a aquellos que expresamente se prevea por alguna ley, quedando, por lo tanto, excluidas las sociedades en formación y siendo irrelevante la retroacción de los efectos registrales de la constitución a la fecha de presentación, dado que esta es una norma de carácter registral-mercantil y no tributaria.

Así, será la fecha de devengo del IS (31 de diciembre) en la que se determinará por qué impuesto personal habrán de tributar las rentas obtenidas por la actividad de una sociedad, bien por el impuesto sobre sociedades o bien por el impuesto personal de los socios.

Los deterioros de participaciones de la matriz, derivados de deterioros de inversiones inmobiliarias de las filiales, pueden excluirse del cómputo de su patrimonio neto para evaluar su equilibrio patrimonial y determinar si puede tributar en consolidación en el IS

Yi Zhou y Samanta Díaz | Abogados

- › Sentencias de la Audiencia Nacional de 11 y 12 de marzo de 2024 (ECLI:ES:AN:2024:1192 y ECLI:ES:AN:2024:1362)

En las sentencias de referencia, la AN se pronuncia sobre la competencia de la Inspección para evaluar el desequilibrio patrimonial de una entidad a efectos de aplicación del régimen de consolidación fiscal del IS así como sobre la interpretación de la Disposición Adicional Única del Real Decreto Ley 10/2008 (“DAU”).

En ambos procedimientos, las recurrentes cuestionaron la competencia de la Inspección para declarar si la entidad dominante se encontraba en causa de disolución. Para ello se argumentó que la Administración tributaria no podía excluir a una entidad del grupo fiscal sin una previa declaración de disolución por los órganos mercantiles competentes. Las entidades recurrentes, con base en la sentencia del TS de 11 de febrero de 2013, consideraban que la Inspección no tenía competencia para valorar o interpretar la normativa mercantil ni puede determinar qué partidas contables deben formar parte a los efectos de la concurrencia de la causa de disolución. La AN, a pesar de no cuestionar dicha jurisprudencia, rechaza la pretensión de las entidades recurrentes señalando que la Inspección no declaró la disolución de la entidad dominante, sino que con base en las declaraciones presentadas por los obligados tributarios y el contenido de la memoria de las cuentas anuales, concluyó que no se cumplirían los requisitos para que las sociedades del grupo tributasen en régimen de consolidación fiscal, ya que lo dispuesto en la DAU no resultaba aplicable para determinar el patrimonio neto. Por lo tanto, en opinión de la AN, la Inspección exclusivamente interpretó los datos fiscales y mercantiles disponibles sin modificar las partidas contables, ejerciendo su competencia interpretativa sobre el ordenamiento fiscal sin invadir competencias propias de la legislación mercantil.

Además de lo anterior, en la demanda también se argumentó que, aplicando la DAU, la entidad dominante no estaba en causa de disolución porque las pérdidas por deterioro del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias no debían computarse para determinar el patrimonio neto. En este caso concreto, los deterioros de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias no se encontraban directamente en la entidad dominante sino en las entidades filiales del grupo. Sin embargo, el registro de los deterioros del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias en las entidades filiales daba lugar al registro automático de deterioros de las participaciones de las entidades filiales en sede de la entidad dominante. En opinión de las entidades recurrentes, las pérdidas registradas por la entidad dominante guardan una relación directa con los deterioros de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias en las entidades filiales, por lo que debían excluirse para determinar la causa de disolución de la entidad por aplicación de la DAU.

La AN, atendiendo a una interpretación finalista de la DAU (si bien, considera que misma conclusión se llegaría atendiendo a la literalidad de la norma), acogió la pretensión de las entidades recurrentes. En opinión de la AN, la DAU no sólo buscaba la protección de los intereses de las empresas filiales, tenedoras de los propios inmuebles depreciados por la crisis, es decir las que registran directamente los deterioros en el inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, etc., sino que la finalidad de la misma se cumple en mayor medida si también se protege a las cabeceras de dichos grupos, que registran de manera automática un deterioro de valor de las participaciones que tiene en las filiales, y son necesarias para la gestión y supervivencia de éstas.

En conclusión, las sentencias determinaron que, dado que la entidad dominante no se encontraba en causa de disolución según la interpretación de la normativa aplicable, el grupo debió seguir tributando en régimen de consolidación fiscal.

La DGT avala el criterio sentado por la AEAT en relación con los límites a la aplicación de BINS y créditos fiscales generados con anterioridad a la incorporación a un grupo de consolidación fiscal

Marta Rodríguez y Elena Pastor | Abogadas

› Consulta de la Dirección General de Tributos Vo481-24 de 2 de abril de 2024

La DGT ha publicado la primera consulta vinculante en aplicación del criterio expuesto en la [nota](#) de fecha 5 de mayo de 2023 de la AEAT en relación con el régimen especial de consolidación fiscal previsto en el Capítulo VI del Título VII de la Ley del IS.

En este sentido, cabe señalar en primer lugar que el artículo 74.1.b).5^º de la Ley del IS dispone que, en caso de separación o extinción del grupo de consolidación fiscal, la sociedad que abandona el grupo o la totalidad de las sociedades que conforman el grupo extinguido conservarán el derecho a compensar las BINS generadas por el grupo en la proporción en que hayan contribuido a su formación.

A través de esta nota, la AEAT hace extensible el contenido de este artículo a la compensación de BINS a lo largo de la vida del grupo de consolidación. La adopción de este criterio se basa en evitar una aplicación arbitraria de las BINS y créditos fiscales entre las sociedades que conforman el grupo de consolidación fiscal.

Asimismo, la nota de la AEAT hace referencia al doble límite que opera en la limitación de las BINS generadas con anterioridad a la incorporación al grupo de consolidación: por un lado, nos encontramos con el límite sobre la propia entidad generadora de las BINS pre-consolidación (artículo 67.e) Ley del IS) -el 70% de la base imponible de la entidad- y la limitación sobre la base imponible conjunta del grupo -asimismo el 70%, pero sobre la base imponible del grupo-. Sin embargo, la AEAT va un paso más allá e introduce un nuevo límite: en la aplicación de BINS pre-consolidación, habrá que tener en cuenta las BINS generadas por parte del grupo en un determinado ejercicio (y que se pretendan aplicar) siempre que la entidad en cuestión haya contribuido a su generación, a efectos de aplicar la limitación del artículo 67.e) Ley del IS en dicho ejercicio en cuestión. En este sentido, dispone la DGT:

“En efecto, la cuantificación del límite a la compensación previsto en el artículo 67 e) de la LIS exige considerar el posible aprovechamiento, en el periodo impositivo en cuestión, de las bases imponibles negativas generadas en el seno del grupo fiscal, en la medida en que la referida entidad hubiera contribuido a su formación. Lo anterior pretende impedir que el grupo fiscal pueda beneficiarse de créditos fiscales generados fuera del mismo por un importe eventualmente superior al que le hubiera correspondido a la entidad en el régimen individual de tributación.”

Adicionalmente, la DGT, en aplicación del criterio establecido en la citada nota, hace referencia a la compensación de las deducciones y otros créditos fiscales generados con anterioridad a la incorporación al grupo de consolidación. En un sentido similar a lo dispuesto en relación con la compensación de BINS pre-consolidación, el Centro Directivo señala que, al límite legal previsto en el artículo 71.2 Ley del IS -esto es, el límite que le correspondía a la entidad generadora del crédito fiscal de forma individual-, se le deben computar las deducciones generadas por el grupo y aprovechadas por el mismo en tanto que minoran las deducciones pre-consolidación que pueden ser aprovechadas por el grupo en dicho ejercicio. En concreto, la DGT prevé que debe añadirse una doble limitación adicional: por un lado, las BINS generadas por el grupo y, por el otro, las BINS generadas por la propia entidad antes de incorporarse al grupo, en ambos casos, siempre y cuando (i) la entidad que tenga derecho a la aplicación de créditos fiscales haya contribuido a su formación y (ii) las mismas se vayan a

¹ Debe recordarse que este porcentaje ya no debe reducirse al 50% o al 25% dependiendo del importe neto de la cifra de negocios de la entidad en tanto que el Real Decreto-ley 3/2016 fue declarado inconstitucional por la sentencia 11/2024, de 18 de enero. Ello, sin perjuicio de que estas limitaciones para grandes empresas puedan ser susceptibles de ser reincorporadas al ordenamiento en el corto plazo.

aplicar en el mismo ejercicio en el que se pretenden aplicar los créditos fiscales pre-consolidación.

Como puede observarse, la DGT ha refrendado el criterio de la AEAT, el cual no está expresamente recogido en el capítulo VI del Título VII de la Ley del IS, que no prevé ninguna disposición en este sentido. Habrá que estar a lo dispuesto por los tribunales, augurándose sin duda una elevada litigiosidad en esta materia.

El ingreso derivado de la cancelación de un pasivo financiero es una quita a efectos del artículo 26 de la LIS

Arturo Parellada y Marc Barroso Cantero | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V0931-24 de 25 de abril de 2024

La entidad consultante, titular de una concesión administrativa para la construcción, conservación y explotación de una autopista, financió parcialmente la construcción de la autopista mediante un crédito que no pudo atender a la fecha de vencimiento final. Finalmente, se acordó la refinanciación del crédito original a través de un préstamo senior sindicado y un préstamo sindicado subordinado al préstamo anterior y convertible en acciones de la entidad consultante. Las entidades financieras que otorgaron el préstamo subordinado convertible cedieron la mayor parte de sus participaciones a los accionistas de la entidad consultante, tras lo cual, los accionistas han manifestado su voluntad de condonar el préstamo subordinado convertible y la entidad financiera acreedora del importe no cedido desea capitalizar su participación.

Con carácter general, el artículo 26 de la Ley del IS permite la compensación de bases imponibles negativas con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, sin que la referida limitación resulte de aplicación a las rentas correspondientes a quitas o esperas resultantes de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Así, como consecuencia de la condonación de los accionistas, se plantea si el ingreso derivado de la cancelación del pasivo financiero podría calificar como una renta de una quita a los efectos del artículo 26 de la Ley del IS.

La DGT se remite al tratamiento contable previsto en la consulta 5 del BOICAC nº 79/2009 del ICAC, en virtud de la cual la condonación del pasivo financiero por parte de los socios a la consultante debe registrarse como un aumento de los fondos propios en el epígrafe “Otras aportaciones de socios” y la extinción de la deuda y la cancelación del pasivo financiero por su valor contable motivará el reconocimiento de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del deudor, por la diferencia entre el importe de la donación y el valor contable de la deuda.

Determinado el tratamiento contable, la DGT recuerda que las quitas son cualquier remisión o liberación que de la deuda o parte de ella hace el acreedor al deudor, por lo que concluye que el ingreso derivado de la cancelación del pasivo financiero, por la condonación de la deuda, calificará como una renta de una quita a los efectos del artículo 26 de la Ley del IS que estará exenta de las limitaciones para la compensación de bases imponibles negativas, sin necesidad de que a la referida quita le sea de la aplicación la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

La DGT no permite la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en relación con tres operaciones concatenadas ya que producen los mismos efectos que habría tenido una escisión parcial

Sergi Aguilar y Josep Farré | Abogados

› Consultas de la Dirección General de Tributos Vo875-24, de 23 de abril de 2024, Vo824-24 de 22 de abril de 2024 y Vo817-24, de 22 de abril

En estas consultas vinculantes, la DGT analiza un supuesto en el que la Sociedad A, cuyos propietarios son personas físicas que ostentan cada uno el 33,33% de las participaciones, plantea llevar a cabo una serie de operaciones de reestructuración para redefinir su estructura patrimonial, en las que pretende (i) separar los inmuebles propiedad de la sociedad (i.e., una oficina y una vivienda) respecto de la actividad económica mediante la creación de una sociedad con

la intención de proteger el patrimonio inmobiliario de los riesgos inherentes al desarrollo del negocio; (ii) creación de una sociedad holding para centralizar la toma de decisiones respecto a la sociedad operativa y a la sociedad inmobiliaria; y (iii) evitar la disolución sin liquidación de la Sociedad A para mantener su imagen frente a proveedores y clientes.

En este sentido, el plan de reestructuración se divide en las siguientes fases: (i) constitución de una entidad holding de nueva creación (Newco 1), la cual adquirirá el 100% de la Sociedad A mediante canje de valores, atribuyendo a los actuales socios las participaciones de Newco 1; (ii) aportación no dineraria especial de los activos inmobiliarios a una sociedad de nueva creación (Newco 2) a cambio de participaciones en esta; y (iii) escisión parcial financiera impropia de la Sociedad A, donde Newco 1 recibirá las participaciones de Newco 2, separando así los activos inmobiliarios del negocio operativo, el cual se mantiene en la Sociedad A.

De acuerdo con el supuesto planteado, la DGT procede a examinar si las operaciones de reestructuración que se pretende realizar son susceptibles de acogerse al régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del IS. Si se analizan las tres operaciones por separado y atendiendo a los requisitos que exige la normativa para la aplicación del régimen en cada una de las operaciones (i.e., obtención de la mayoría de los derechos de voto en la operación de canje de valores, participación superior al 5% en el capital social de Newco 2 tras la aportación no dineraria de los inmuebles en la aportación no dineraria especial, y la segregación de todas las participaciones que ostenta la Sociedad A en Newco 2 y manteniendo la rama de actividad relativa a la prestación de servicios en la Sociedad A en el caso de la escisión parcial financiera impropia), la DGT considera que todas ellas podrían aplicar el régimen de neutralidad fiscal.

Sin embargo, de analizarse las operaciones en su conjunto al ser operaciones concatenadas, se aprecia que las tres operaciones de reestructuración planteadas producen, a efectos prácticos, los mismos efectos que si la Sociedad A hubiese llevado a cabo una escisión parcial en la que hubiera segregado y transmitido sus activos inmobiliarios en favor de Newco 1. Si se hubiera optado por esta opción, dicha operación no se hubiera podido acoger al régimen especial de neutralidad fiscal dado que los inmuebles transmitidos no constituyen ramas de actividad, por lo que no se cumplirían los requisitos establecidos en el artículo 76.2.1º.b) Ley del IS. Con base en todo lo expuesto, la DGT niega la aplicación del régimen de neutralidad fiscal respecto a las tres operaciones concatenadas.

La reducción de capital con devolución de aportaciones no debe computarse a la hora de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento para aplicar la reserva de capitalización

Alejandra Flores | Abogada

› [Consulta de la Dirección General de Tributos V0327-24 de 7 de marzo de 2024](#)

La Ley del IS prevé en su artículo 25 la posibilidad de reducir la base imponible en un 10% del incremento de los fondos propios del periodo impositivo, siempre que dicho incremento se mantenga durante un periodo de cinco años (la denominada, reserva de capitalización).

La realidad es que, a pesar de ser un buen incentivo, la falta de claridad de la norma junto con el criterio cambiante de la DGT y los diferentes TEARs han hecho que, en la práctica, este incentivo haya sido poco aplicado por los contribuyentes.

Uno de los aspectos que más controversia genera es el de la exigencia del mantenimiento de los fondos propios durante un periodo de cinco años.

A este respecto, en la consulta del pasado 7 de marzo aquí comentada, la DGT analizó un caso en el que la entidad consultante venía aplicando año tras año la reserva de capitalización. En ese sentido, la cuenta de capital de la sociedad estaba compuesta exclusivamente por aportaciones dinerarias de los socios, y se pretendía reducir dicho capital mediante la devolución de aportaciones a los

mismos. Se plantea si la reducción de capital con devolución de aportaciones (con la consecuente reducción de los fondos propios) provoca el incumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios y desde qué momento se deben computar los cinco años.

Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT establece, como había hecho anteriormente, que el requisito de mantenimiento se refiere al importe del incremento de los fondos propios y no a cada una de las partidas de los fondos propios que se hayan visto incrementadas (V4962-16). Consecuentemente, la disposición de cualquiera de los conceptos que forman parte de los fondos propios en la fecha de cierre del ejercicio en el que se produce el incremento no supondría el incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que el importe del incremento de fondos propios se mantenga en términos globales, por parte de la entidad que los generó, durante el plazo de mantenimiento exigido por el precepto legal.

No obstante, introduce un matiz importante y es que si a efectos de determinar el incremento de fondos propios y el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de dichos fondos propios, el apartado 2 del artículo 25 de la LIS dispone que no computarán, entre otras partidas, las aportaciones de los socios, atendiendo a una interpretación sistemática de la norma, la reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios tampoco debe computarse a la hora de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de dichos fondos propios.

Matiza así la DGT el criterio contenido en la consulta V4962-16 y también en la resolución del TEAR de Castilla y León de 28 de abril de 2023, (R.G. 47/01959/2022), entre otras, donde se había concluido que las reducciones de capital con devolución de aportaciones a los socios suponían una disminución de los fondos propios y, por tanto, el incumplimiento del requisito de mantenimiento.

Asimismo, la DGT concluye que el plazo de 5 años durante el que se debe mantener el importe del incremento de los fondos propios se computa desde el cierre del periodo impositivo en el que se practique la correspondiente reducción en base, salvo por la existencia de pérdidas contables de la entidad.

IRNR

Se fijan los requisitos necesarios para la deducibilidad de los gastos registrados por entidades aseguradoras no residentes comercializadoras de seguros unit-linked en concepto de provisiones técnicas

José Suárez y Daniel Encinas | Socio y abogado

- › Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 2024 (R.G. 1731/2021)

En esta resolución la cuestión a analizar radica en la aplicación práctica del artículo 24.6 del TRLIRNR, el cual permite a entidades residentes en Estados miembro de la UE que sean contribuyentes de este impuesto con motivo de la obtención de rentas de fuente española sin mediación de establecimiento permanente, deducir aquellos gastos permitidos por la Ley del IS siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

En el caso concreto objeto de análisis, el TEAC analiza si una entidad aseguradora residente en Reino Unido (Estado miembro UE durante el ejercicio 2015 objeto de controversia) dedicada a la comercialización de seguros *unit-linked*, puede aplicar lo dispuesto en el artículo 24.6 TRLIRNR descrito a efectos de deducir sobre los dividendos percibidos por inversiones financieras efectuadas en España los gastos por provisiones técnicas dotadas con la finalidad de garantizar los compromisos del asegurador con el asegurado.

En primer lugar, el TEAC confirma, con apoyo en el artículo 105.1 LGT y de la interpretación sobre dicho precepto realizada por el TS, que corresponde al obligado

tributario la carga de la prueba respecto de las exenciones, bonificaciones, deducciones, gastos y demás hechos que le favorecen.

Posteriormente, el TEAC señala que el precepto al que invoca el reclamante exige de forma explícita el cumplimiento dos requisitos, como son la existencia de un vínculo económico directo e indisoluble entre dichos gastos y la actividad realizada en España, y la relación directa de los gastos con los rendimientos obtenidos en España.

Sentado lo anterior, respecto del primero de los requisitos, el TEAC considera que no ha sido probada la existencia de un vínculo entre los gastos y la actividad española realizada, con base en los siguientes argumentos:

- La existencia de este vínculo exigiría que la entidad realizara la actividad aseguradora en España, puesto que los gastos a deducir consisten en provisiones técnicas.
- El objetivo de las provisiones técnicas dotadas por las entidades aseguradoras no es otro que garantizar las obligaciones derivadas de los contratos de seguros, toda vez que estas provisiones reflejan los compromisos del asegurador con el asegurado. De este modo, los rendimientos directamente vinculados con estos gastos son los que se obtienen del asegurado.
- En el caso analizado no ha sido justificado por parte de la entidad que desarrolle la actividad aseguradora en España, no siendo suficiente con la mera inscripción en el Registro de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, como ha sido acreditado.
- La reclamante registró únicamente como ingresos obtenidos de fuente española dividendos, no debiendo confundirse la actividad aseguradora, generadora de ingresos por primas de seguro y gastos por provisiones técnicas, con una parte accesoría e instrumental a ella, como es la simple inversión en acciones de entidades españolas.
- Los gastos que tienen vínculo económico directo e indisoluble con los ingresos por dividendos generados por la actividad de inversión en acciones ya han sido delimitados por el TJUE a través de la Sentencia de 17 de septiembre de 2015, en los asuntos acumulados C 10/14, C 14/14 y C17/14, (asunto Société Générale), al confirmar que *“sólo deben tenerse en cuenta los gastos que est n directamente relacionados con la propia percepción de los dividendos”*.
- Permitir deducir las provisiones de los ingresos financieros que tributan en España supondría tratar discriminatoriamente a estas entidades (trato de favor a las mismas) respecto de las entidades aseguradoras españolas y respecto de las entidades no residentes que desarrollen la actividad de gestión de valores mobiliarios en nuestro territorio.
- Asimismo, permitir la deducción de las provisiones técnicas en sede de la actividad inversora de la entidad no residente supone que dichas provisiones sean objeto de deducción dos veces, toda vez que en sede de su actividad asegurado tendrán el tratamiento de gastos deducibles.

Por último, el TEAC tampoco considera cumplido el segundo requisito al no entender probada la vinculación que, según los contratos suscritos con el tomador, pueda existir entre la inversión y la provisión dotada para cubrir ese riesgo.

A este respecto, matiza el Tribunal Central que, si bien la peculiaridad de este tipo de contratos llevó a la AN a través de su Sentencia de 28 de octubre de 2016 (rec. 13/2013) a plantear en un plano teórico la posibilidad de que pudiera existir vinculación entre el rendimiento obtenido en España (el dividendo) y el gasto (las provisiones), como ya hizo constar este Tribunal Central a través de su Resolución de 24 de junio de 2021 (R.G. 5496/2018) dicha sentencia no analizó si la entidad desarrollaba o no la actividad aseguradora en España y las consecuencias que de ello pudieran derivarse a efectos del artículo 24.6 Ley del IS (toda vez que en la citada sentencia se trataba un caso en el que la nueva redacción de este artículo no se encontraba vigente).

La alteración patrimonial producida por la aportación no dineraria que realiza un socio a la sociedad debe valorarse de acuerdo con el artículo 37 de la Ley del IRPF en detrimento de las normas de operaciones vinculadas

Alejandra Flores y Jesús Gutiérrez | Abogados

› Resolución del TEAC de 27 de mayo de 2024 (R.G. 8931/2021)

En el caso analizado, la Administración había regularizado la tributación en sede del IRPF de la aportación no dineraria de un inmueble realizada por un individuo a su sociedad. El contribuyente había tributado en su IRPF aplicando la regla especial de valoración de ganancias patrimoniales prevista en artículo 37.1.d) de la Ley del IRPF. No obstante, la Administración consideró que era de aplicación la normativa de operaciones vinculadas.

Disconforme con la liquidación el contribuyente recurrió ante el TEAC.

En este contexto señala el TEAC que, en casos de alteraciones patrimoniales, cuando la normativa del IRPF especifica claramente cómo calcular la ganancia o pérdida patrimonial, se debe seguir dicha normativa especial en lugar de la general sobre operaciones vinculadas, incluso si las transacciones se realizaron entre personas vinculadas. Por tanto, para determinar la ganancia patrimonial imputable al socio persona física por una aportación no dineraria a su sociedad, se debe aplicar la norma de valoración específica del artículo 37.1.d) de la LIRPF, en lugar de las reglas de valoración para operaciones vinculadas. Supera así el TEAC la doctrina contenida en la resolución de 23 de noviembre de 2016 (RG.3029/2013) y confirma el criterio de sus resoluciones de 3 de julio de 2014 (RG.6804/2013) y de 28 de noviembre de 2023 (RG.4826/2020).

El TEAC se apoya en pronunciamientos del TS y de la AN que, en el ámbito del IS o del IRPF, otorgan preferencia a la aplicación de las reglas de valoración especiales sobre las reglas de operaciones vinculadas.

De esta manera, el TEAC concluye que, para calcular la ganancia patrimonial derivada de la alteración patrimonial producida por la aportación no dineraria realizado por un socio a su sociedad, deben ser de aplicación las reglas concretas de valoración, como es la establecida en el artículo 37.1.d) de la LIRPF, en lugar de las normas de operaciones vinculadas.

Finalmente, cabe señalar que el TS en su sentencia de 30 de mayo de 2024 (rec.7097/2022), posterior a la resolución del TEAC aquí comentada, se ha pronunciado en el mismo sentido.

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TJUE se pronuncia sobre el concepto de establecimiento permanente a efectos del IVA

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2024, Asunto Adient (ECLI:EU:C:2024:501)

Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SC Adient Ltd & Co. KG. (Adient Alemania) y la Agenția Națională de Administrare Fiscală (Administración tributaria de Rumanía), relativo a la posible calificación como establecimiento permanente de una entidad no residente.

Adient Alemania, que disponía de un NIF-IVA en Rumanía, celebró un contrato de prestación de servicios, que incluía tanto servicios de maquila como servicios auxiliares a prestar por parte de SC Adient Automotive România SRL (Adient Rumanía). Adient Alemania mantiene la propiedad de las materias primas, de los productos semiacabados y de los productos acabados durante todo el proceso de transformación, que transcurre materialmente en Rumanía. Adient Alemania hace uso de un NIF-IVA otorgado por las autoridades rumanas para sus adquisiciones de bienes en Rumanía como para la entrega de los productos acabados a sus clientes.

La Administración tributaria de Rumanía considera que la adquisición de servicios complejos de maquila a una empresa del mismo grupo (Adient Rumanía), da lugar a que el destinatario del servicio (Adient Alemania) disponga de un establecimiento permanente en la jurisdicción en la que está situado el fabricante (Rumanía), a los efectos de la determinación del lugar de prestación de los servicios recibidos por la entidad alemana y a los efectos de la realización de las entregas de los bienes desde territorio Rumano.

En ese contexto, el TJUE ha interpretado la legislación de la UE en materia de IVA, en el sentido siguiente:

- El artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11 del del Reglamento de Ejecución 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que no puede considerarse que un sujeto pasivo del IVA que desarrolla su actividad en un Estado miembro y que recibe servicios prestados por otra sociedad establecida en otro Estado miembro tenga un establecimiento permanente en ese otro Estado, a efectos de determinar el lugar de prestación de dichos servicios, por el mero hecho de que las dos sociedades pertenezcan al mismo grupo o de que dichas sociedades estén vinculadas entre sí por un contrato de prestación de servicios.
- El artículo 44 de la Directiva del IVA y el artículo 11 del del Reglamento de Ejecución 282/2011, deben interpretarse en el sentido de que i) ni el hecho de que un sujeto pasivo del IVA que tiene su sede en un Estado miembro, que recibe prestaciones de servicios de fabricación realizadas por una sociedad establecida en otro Estado miembro, disponga en ese otro Estado miembro de una estructura que interviene en la entrega de los productos acabados derivados de esas prestaciones de fabricación, ii) ni el hecho de que esas operaciones de entrega se realicen en su mayor parte fuera de ese Estado miembro y de que las que se realicen en él estén sujetas al IVA, son pertinentes para acreditar, a efectos de la determinación del lugar de la prestación de servicios, que esa sociedad tiene un establecimiento permanente en ese otro Estado miembro.
- Los artículos 44 y 192 bis de la Directiva y los artículos 11 y 53 del Reglamento de Ejecución 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo del IVA que tiene su sede de actividad en un Estado miembro y que recibe servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro no tiene un establecimiento permanente en ese otro Estado miembro, si sus medios técnicos y humanos en ese Estado miembro no son

distintos de aquellos que le prestan los servicios o si esos medios humanos y técnicos sólo realizan actividades preparatorias o auxiliares.

Cabe señalar que se trata de otra sentencia del TJUE relativa al concepto de establecimiento permanente y que es la tercera sentencia reciente (tras las sentencias C-333/20 Berlin Chemie y C-232/22 Cabot Plastics Belgium) que dirime si la infraestructura de una empresa, que presta servicios a su destinatario de servicios vinculado, debe considerarse que constituye un establecimiento permanente a efectos del IVA para ese destinatario concreto.

La actuación de la Administración debe limitarse a realizar operaciones de mera calificación jurídica del negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional de 24 de abril de 2024 (ECLI:ES:AN:2024:2075)

En esta sentencia la cuestión objeto del procedimiento es la de determinar la naturaleza de los pagos percibidos por la entidad demandante.

En el caso enjuiciado, la entidad recurrente, ACESA, formalizó con otra entidad (BPSA) un contrato en virtud del cual la primera prestaba servicios de intermediación financiera a favor de BPSA y a través de su red comercial para la captación de clientes que deseen financiar la adquisición de un vehículo y a los cuales se les ofrece un descuento sobre el precio de compra si deciden financiar la adquisición, en el marco de una campaña comercial llamada “Descuento si Finanzas” (DSF).

ACESA expedía en favor de sus clientes, los concesionarios, una factura inicial por la venta de los vehículos por el precio inicial. Ahora bien, en el caso de que el cliente adquirente del vehículo financiase la adquisición del mismo a través de la campaña DSF, obtenía del concesionario un descuento en el precio de compra que es sufragado por ACESA. Para ello, ésta emitía las correspondientes facturas rectificativas en favor de los concesionarios, disminuyendo el precio inicial de compra. Después ACESA emitía otras facturas a BPSA en concepto de “Mediación en las operaciones financieras”, calificándola de operación exenta conforme al artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA.

Sin embargo, la Administración y, posteriormente el TEAC, consideran que, en realidad, los importes percibidos por ACESA en concepto de contraprestación de los servicios de mediación, constituían parte de la contraprestación de la venta de vehículos, al entender que existe un reparto de asunción de los costes derivados de la campaña promocional, sin que quepa considerar estos ingresos como contraprestación de unos servicios de intermediación financiera, por lo que no procedía la rectificación de las facturas originalmente expedidas en favor del concesionario y debía procederse a incrementar las bases y cuotas repercutidas por dichas ventas.

Para proceder a determinar si la liquidación practicada por la Administración es correcta, la AN entiende que debe valorar si la Administración en el ejercicio de sus facultades de revisión y comprobación debe limitar su actuación a la realización de operaciones de mera calificación jurídica del negocio realizado y a declarar las consecuentes obligaciones tributarias de ese negocio, y si en el caso enjuiciado se han excedido dichas facultades.

La AN estima el recurso señalando que la Administración ha rebasado de manera evidente e incontrovertible el margen de opción que la LGT permite a la operación de calificación, al no limitarse a realizar operaciones de mera calificación jurídica del negocio realizado. Señala la AN que lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico realizado por las partes, aislando el flujo económico de ese negocio y situándolo en otro esquema comercial paralelo, basándose meramente sobre “indicios” fácticos que llevan a la Administración a dejar a un lado el contrato cuya existencia no ha sido cuestionada por parte de la Administración.

En su razonamiento, la AN recuerda que el TS ha declarado de modo constante y reiterado que las obligaciones tributarias que deriven de un negocio realizado entre partes deben ser exigidas con arreglo a la naturaleza jurídica del negocio realizado, prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Con todo lo anterior, la AN concluye que los pagos percibidos por la demandante de la entidad financiera, constituyen la contraprestación de un servicio de intermediación financiera y que, por ende, se encuentra exento del Impuesto en virtud a lo dispuesto en el artículo 20. Uno.18º de la Ley del IVA, al ser esta la realidad jurídica del negocio.

ITP y AJD

Una normativa que excluye del ámbito de la exención del AJD a las operaciones de tesorería a corto plazo cuando el prestatario se encuentre en otro Estado miembro es incompatible con el derecho de la Unión Europea

Ignasi Montesinos y Marc Barroso Cantero | Abogados

› Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de junio, asunto C-420/23 (ECLI:EU:C:2024:534)

El artículo 63 del TFUE establece la prohibición de las restricciones sobre los movimientos de capitales y pagos entre Estados miembros, así como entre Estados miembros y terceros países. En este contexto, el TJUE analiza la adecuación a los principios de no discriminación y libre circulación de capitales de una norma portuguesa que exime de AJD a las operaciones intragrupo de tesorería a corto plazo cuando el prestatario reside en Portugal, sin importar si el acreedor se encuentra en Portugal o en otro Estado miembro de la Unión Europea, pero no aplica la misma exención si el prestatario reside en otro Estado miembro de la Unión.

En particular, en el caso en cuestión, en 2019, la Inspección tributaria portuguesa practicó una liquidación complementaria en AJD correspondiente a los ejercicios 2014 a 2017, a una sociedad con domicilio social en Portugal. Esta sociedad había concedido en 2011 un préstamo renovable con intereses calculados mensualmente a una sociedad con domicilio social en Francia que pertenecía al mismo grupo empresarial, en virtud de un convenio firmado en el año 2000 para la centralización de la gestión de tesorería (*cash pooling*), en el cual los excedentes se transferían entre las entidades del grupo como préstamos con intereses. Durante la inspección, la Administración tributaria portuguesa consideró que dicha operación estaba sujeta al AJD portugués.

La recurrente impugnó esta liquidación, alegando la violación de los principios de no discriminación y libre circulación de capitales consagrados en los artículos 18, 63 y 65 del TFUE, respectivamente, sobre la base de que el Código del AJD preveía normas de tributación diferentes para la concesión de préstamos en función de que el prestatario residiera o no residiera en Portugal, estableciendo la exención del AJD solo en el primer caso, esto es, la concesión del préstamo estaría sujeta y exenta de AJD cuando interviniesen dos entidades establecidas en Portugal o un prestatario establecido en dicho Estado miembro, pero sujeta y no exenta cuando el prestatario estuviese establecido en otro Estado miembro. La impugnación fue desestimada hasta llegar al Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Portugal) que, a los efectos de verificar si las disposiciones del AJD portugués eran compatibles con el Derecho de la UE, planteó una cuestión prejudicial ante el TJUE.

Para resolver esta cuestión, el TJUE se refiere principalmente a la Sentencia de 14 de octubre de 1999, Sandoz, C-439/97, en la que el TJUE ya declaró que los préstamos concedidos por residentes a no residentes, como los controvertidos en el litigio principal, constituyen movimientos de capital incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 63 TFUE.

En este contexto, el TJUE afirma que la normativa portuguesa, que prevé normas de tributación diferentes en función de si el prestatario reside o no en Portugal, constituye una diferencia de trato que produce un efecto restrictivo no solo para los prestamistas residentes en Portugal, sino también para los prestatarios no

residentes, por lo que dicha regulación constituye una restricción de la libre circulación de capitales.

Asimismo, el TJUE cuestiona si el artículo 65 TFUE, el cual permite a los Estados miembros aplicar disposiciones fiscales que diferencian entre contribuyentes basándose en su lugar de residencia o donde invierten su capital en base a razones de interés general o en situaciones que no sean objetivamente comparables, es aplicable al presente caso, determinando que dicha excepción a la libre circulación de capitales debe interpretarse estrictamente, no permitiéndose las diferencias de trato fiscal si constituyen discriminación arbitraria o restricción encubierta. En este sentido, el TJUE aclara que dicha excepción no es aplicable al presente caso ya que ni el tribunal remitente ni el Gobierno portugués han especificado el objetivo de la exención parcial del impuesto sobre AJD, por lo que la diferencia no se basa en una diferencia de situaciones objetiva ni se ha invocado ninguna razón imperiosa de interés general que justifique dicha restricción.

Por lo tanto, el Tribunal responde a la cuestión prejudicial planteada afirmando que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual las operaciones de tesorería a corto plazo están exentas del impuesto sobre AJD cuando intervienen en ellas dos entidades establecidas en ese Estado miembro, pero no lo están cuando el prestatario está establecido en otro Estado miembro.

No procede la devolución del TPO cuando el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes, el cual concurre incluso cuando se ha entablado un proceso judicial para zanjar las consecuencias económicas de dicha resolución

Pilar Valero | Abogada

- › Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2924)

El artículo 57 de la Ley del ITPAJD, referido a las devoluciones del impuesto, establece lo siguiente:

«1. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de prescripción previsto en el artículo 64 de la LGT, a contar desde que la resolución quede firme.

(...)

5. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimarán la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

(...).

En el supuesto de hecho planteado, la sentencia de instancia pone de manifiesto que ambas partes quieren la resolución del contrato de compraventa que habían formalizado, discrepando tan solo sobre las consecuencias indemnizatorias que esa resolución lleva aparejada.

Por ello, el Alto Tribunal considera que la situación no tiene cabida en el apartado 1 del artículo 57 de la Ley del ITPAJD, sino en el apartado 5 del mismo precepto, que excluye la devolución cuando el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes, *«mutuo acuerdo que concurre incluso en los casos en los que, como sucede en el caso enjuiciado, se haya entablado un proceso judicial para zanjar las consecuencias económicas de dicha resolución»*. Y es que, según se indica, las partes aceptaron resolver el contrato por mutuo disenso y, desde esa mutua aceptación de la extinción de sus obligaciones, discrepan a la hora de afrontar las consecuencias de los mutuos incumplimientos.

En su razonamiento, la Sala trae a colación su previa Sentencia de la Sala de lo Civil, nº 3/2021, de 13 de enero (ECLI:ES:TS:2021:4) en la que se apuntaba: «*En el mutuo disenso se persigue dejar sin efecto el contrato, pero el mutuo disenso no implica una atribución de culpa o dolo a una de las partes, sino la voluntad concurrente de ambas de no cumplir lo pactado, dejándolo sin efecto. Para que exista mutuo disenso debe existir una voluntad común, que cumpla con los requisitos del consentimiento para la formación del contrato: consentimiento sobre el objeto y la causa (sentencia 169/2016, de 17 de marzo), se trata de un nuevo negocio jurídico dirigido a dejar sin efecto una relación obligacional preexistente (sentencia 39/2015, de 16 de febrero); “el mutuo disenso, como negocio jurídico, requiere de su propia y autónoma existencia, con sus presupuestos de validez y eficacia, de forma que precisa su plasmación expresa o su constatación inequívoca a través de la doctrina de los actos propios llevado a cabo por las partes” (sentencia 639/2012, de 7 de noviembre)*».

En conclusión, el TS fija doctrina en el sentido de que se considera que existe mutuo acuerdo y, por lo tanto, resulta aplicable el artículo 57.5 de la Ley del ITPAJD, en las situaciones en las que se ha declarado judicialmente la resolución de un contrato, en cuanto ambas partes solicitaban su resolución, pero reprochándose mutuamente el incumplimiento de sus respectivas obligaciones, discrepando en las consecuencias derivadas de la resolución contractual. Se excluye por tanto la devolución del impuesto.

PROCEDIMIENTO

No es jurídicamente procedente acordar la compensación de oficio de un crédito reconocido por la Administración con una deuda en periodo ejecutivo, en el supuesto de que no exista tal deuda porque la providencia de apremio sobre la que pivota tal existencia fue anulada por un órgano revisor

Javier Povo y Ángel Gil | Socio y Abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio 2024 (ECLI:ES:TS:2024: 3169)

El Alto Tribunal ha concluido en una sentencia muy reciente que no procede que se acuerde por la Administración tributaria en el ejercicio de sus potestades-funciones la compensación de un derecho de crédito del contribuyente (reconocido como tal por la Administración) con una deuda tributaria que deriva de una providencia de apremio que ha sido previamente anulada por un órgano revisor. En este supuesto, no habría acto administrativo que permita confirmar la existencia de dicha deuda; ello sin perjuicio de que, a resultas de la resolución del órgano revisor, la Administración pueda -y deba- dictar una nueva providencia de apremio que cumpla, en esta ocasión, con los requisitos que le impone el legislador al respecto.

Con esta sentencia, se trata de dar garantía al contribuyente de que el acto administrativo del que deriva la deuda debe existir y no puede presumirse; ni siquiera en los supuestos en los que la anulación o invalidez jurídica de la providencia de apremio (presupuesto de hecho habilitante para entender que existía una deuda en este caso) pueda volver a dictarse.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:

“Determinar si es conforme a Derecho acordar la compensación de oficio de un crédito reconocido y una deuda en periodo ejecutivo, antes de notificar correctamente la providencia de apremio, en aquellos casos en los que el crédito a favor del deudor deriva de la anulación de una diligencia de embargo dirigida al cobro de la misma deuda que se pretende compensar, por no resultar válida la notificación de la providencia de apremio al amparo de la que se dictó la citada diligencia de embargo.”

El TS sienta, concluyendo, lo siguiente:

“(…)

Por tanto, en el caso que nos ocupa, pendiente de ejecutar la resolución del TEAR resolviendo notificar la providencia de apremio en forma, no procedía acordar la compensación de oficio de un crédito reconocido y una deuda en periodo ejecutivo, antes de notificar correctamente la providencia de apremio, evitando con ello el ejercicio del derecho a la impugnación de la parte interesada y produciéndole indefensión.”

El Tribunal Supremo reitera la insuficiencia de las potestades de calificación del artículo 13 LGT para regularizar prescindiendo por completo del negocio jurídico reconocido por las partes

Daniel Olábarri e Ignacio Echávarri | Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2677)

En el supuesto enjuiciado, la parte recurrente es un club de fútbol profesional a quien la Inspección regulariza por concepto de retenciones a cuenta del IRNR correspondientes al ejercicio 2010. En concreto, la regularización tiene por objeto unas determinadas cantidades que la entidad satisfacía a agentes o representantes de jugadores de fútbol como consecuencia de diversos hitos relacionados con sus representados (fichaje, traspaso, rescisión contractual, ampliación o modificación del contrato, etc.).

Procedimiento

En el acuerdo de liquidación, la Inspección había señalado que los referidos pagos remuneraban en realidad unos servicios prestados por los agentes al jugador y no al club, y que constituían por tanto pagos realizados por cuenta de dichos jugadores. En coherencia con tal razonamiento, entendió la Inspección que las cantidades satisfechas por el club a los agentes debían ser consideradas retribuciones monetarias de los futbolistas (rendimientos del trabajo), mereciendo regularización al tratarse de unas rentas que no fueron sometidas a retención a cuenta del IRNR. Para llevar a cabo tal regularización, la Administración tributaria no acudió a las figuras de la simulación ni del conflicto en la aplicación de la norma, sino que se basó en las potestades de recalificación que le otorga el artículo 13 de la LGT.

Disconforme con el resultado de las actuaciones, la entidad interpuso la pertinente reclamación económico-administrativa ante el TEAC. Sin embargo, tras ver sus pretensiones desestimadas tanto en vía económico-administrativa, como, posteriormente, ante la Audiencia Nacional, el club finalmente elevó la cuestión a sede casacional.

De acuerdo con el auto de admisión, la controversia jurídica sobre la que debía pronunciarse nuestro Alto Tribunal radicaba en dirimir *“si la Administración tributaria puede, en ejercicio de la facultad de calificación prevista en el artículo 13 LGT, aislar el flujo económico del negocio que se dice calificar, y situarlo en otro esquema negocial paralelo que, se indica, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias”*.

La parte recurrente cuestiona, en este sentido, si lo realizado por la Administración tributaria constituye efectivamente una operación de calificación de la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, o si, por el contrario, como sostiene el club, la Administración tributaria *“ha rebasado el ámbito de este tipo de operación de calificación jurídica”*.

Comienza la sentencia apuntando que nos encontramos ante una cuestión verdaderamente relevante, toda vez que no son neutras las consecuencias jurídicas que derivan de que la Administración utilice una u otra potestad administrativa para regularizar (i.e., calificación, simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria), especialmente en materia de derecho sancionador. Así, tras exponer brevemente las notas esenciales de cada una de estas figuras, recalca la Sala su no intercambiabilidad, insistiendo en que *“las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas”*, añadiendo que *“no son, en definitiva, intercambiables”*.

Entrando a resolver el fondo del asunto, apunta el Tribunal, citando pronunciamientos anteriores de la misma Sala, que las consideraciones de la Administración tributaria se proyectan no sobre la aplicación de criterios jurídicos (propios y característicos de las operaciones de calificación), sino sobre indicios fácticos que llevan a la Administración *“a dejar a un lado el contrato en cuyo cumplimiento las partes afirman haber realizado los pagos, y atribuir los mismos al cumplimiento de otro contrato, el del agente con el jugador (...) contrato en el que no es parte el club (...) un pago que los actuarios consideran realizado por un tercero, el club de fútbol, pero por cuenta e interés del jugador”*. Y termina: *“es obvio que la Administración declara las obligaciones tributarias (...) sobre la base de una relación jurídico contractual absolutamente distinta de la que las partes han reflejado como causa de la prestación de servicios”*.

Teniendo presente lo anterior, considera el Tribunal que no es posible que la Inspección, con sustento en el artículo 13 LGT, pueda desconocer actividades económicas formalmente declaradas por las partes y regularizar la situación tributaria de acuerdo con una nueva realidad que esa misma Administración ha declarado. Así, considera la sentencia que *“la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica”*, por cuanto la calificación de los hechos imposables es una operación *“de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas”*, mientras que *“lo realizado por la Administración es una operación que prescinde por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones”*. Por tanto, la

Administración estaría dejando de lado la prestación de servicios (al separarla del negocio jurídico al que ésta respondía) para, en su lugar, atribuirle una causa y finalidad correspondientes a otro negocio jurídico distinto, celebrado entre sujetos parcialmente diferentes (i.e., el contrato de representación entre agente y jugador).

Así, resuelve la Sala que *“Pretender que la “calificación” tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 LGT un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación. Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con “calificar” las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y “ajustarlas” a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los “actos, hechos o negocios”) sería prácticamente absoluta y omnicompreensiva de cualquiera situación imaginable”.*

El método de estimación objetiva no es un régimen tributario especial y, en consecuencia, su correcta aplicación puede ser comprobada por un órgano de gestión

José Suárez | Socio

› Resolución del TEAC de 27 de mayo de 2024 (R.G. 2946/2023)

En el caso objeto de litigio, el TEAC dilucida sobre si (i) el método de estimación objetiva de la base imponible del IRPF constituye un régimen especial y (ii) la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del referido método por los órganos de gestión supone un exceso competencial.

En virtud del artículo 141.e) LGT, las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales deben ser actuaciones inspectoras y desarrollarse por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector. Por ello, solo en el supuesto de que el régimen de estimación objetiva del IRPF tenga carácter de régimen especial, cabe concluir que la comprobación del cumplimiento de sus requisitos por los órganos de gestión tributaria supone un exceso competencial.

En el caso objeto de litigio, la AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada que tenía por alcance la exclusión del método de estimación objetiva de la actividad económica y la determinación de los ingresos y gastos de la actividad de estimación directa. El órgano de gestión concluyó la exclusión de la aplicación del método de estimación objetiva tras constatar que el contribuyente había incumplido el límite cuantitativo de 250.000 euros de rendimiento íntegro.

Frente a los acuerdos de liquidación provisional, el contribuyente interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Galicia que, en resolución acumulada, determinó que el método de estimación objetiva tiene carácter de régimen especial y que, en consecuencia, la exclusión de la aplicación del referido método por el órgano de gestión supone un exceso competencial.

No obstante, el TEAC, al amparo de la Sentencia de 5 de febrero de 2024 del TS (rec. 6559/2022), determina que el régimen de estimación objetiva del IRPF no es un régimen especial, por lo que los órganos de gestión pueden comprobar el cumplimiento de los requisitos para su aplicación en la medida que su labor de comprobación se limita a constatar la concurrencia de un dato objetivo (esto es, si se ha superado el límite de 250.000 euros de rendimiento íntegro) y, en caso de detectar su incumplimiento, dictar la liquidación que proceda.

FISCALIDAD PATRIMONIAL Y EMPRESA FAMILIAR

El TEAC reconoce la posibilidad de aplicar la reducción prevista para la adquisición mortis causa de empresa familiar en el ISD cuando su actividad sea la de arrendamiento, compatibilizando las funciones directivas con las de empleado laboral a jornada completa

Antonio Ruiz y Maddalen Aguirre | Counsel y abogada

› Resolución del TEAC de 22 de marzo de 2024 (RG 7583/2022)

Mediante la Resolución número 7583/2022, el TEAC ha examinado el recurso de alzada interpuesto frente a la resolución parcialmente estimatoria emitida por el TEAR de Galicia. En dicho recurso, dos contribuyentes aplicaron en sus autoliquidaciones del ISD la reducción correspondiente por la adquisición mortis causa de participaciones en una empresa familiar dedicada al arrendamiento de inmuebles.

En su día, la Administración tributaria denegó la aplicación de la reducción aplicada por los contribuyentes, argumentando que la entidad solo tenía contratado a un empleado a tiempo parcial. Sin embargo, durante el procedimiento se demostró que la administradora única de la sociedad también desempeñaba funciones como directora general a jornada completa.

A estos efectos, para determinar si la reducción resultaba aplicable, el TEAC analizó lo dispuesto en el artículo 20.1.c) de la Ley del ISD, que establece los requisitos para la aplicación de la reducción del 95% del valor de las entidades transmitidas. Además, se tuvo en cuenta lo dispuesto en la Ley de Galicia 9/2008, que aumenta el porcentaje de reducción hasta el 99% para las entidades con sede en Galicia.

Como es sabido, uno de los requisitos establecidos por la normativa para la aplicación de la reducción es que la entidad objeto de controversia debe realizar una actividad económica y, además, en el caso concreto del arrendamiento de inmuebles, también se debía cumplir con el requisito de tener un local y un empleado a jornada completa (a la fecha, para este tipo de actividades y por la remisión a la Ley del IRPF únicamente se requiere normativamente la del empleado).

En este sentido, tras analizar el cumplimiento de los requisitos previamente establecidos, finalmente el TEAC estimó el recurso interpuesto por los contribuyentes, confirmando y ampliando los criterios establecidos en una resolución anterior emitida por ese mismo Tribunal el 19 de septiembre de 2015. En este caso, el TEAC confirma que la existencia de una persona que combine funciones directivas de la sociedad con su empleo a jornada completa para gestionar la actividad económica de arrendamiento inmobiliario califica y habilita para aplicar los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar (realización de una actividad económica a estos efectos).

Se consideran situados en territorio español a los efectos del ISD los títulos valores y participaciones emitidos por entidades no residentes que estén depositados en oficinas de bancos y otras entidades financieras sitas en España

Pilar Valero | Abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V0323-24 de 5 de marzo de 2024

El pasado 5 de marzo, la DGT analizó un caso en el que el consultante, nacional egipcio y residente fiscal en dicho país, heredó dos carteras de inversión a nombre del fallecido, residente fiscal en Egipto, en valores de entidades no residentes cuya gestión está formalizada con una entidad financiera española a través de contratos de custodia y administración de instrumentos financieros.

Así las cosas, la DGT establece que el hecho de que las carteras de inversión objeto de consulta estén bajo la custodia y en depósito de una entidad financiera

Fiscalidad Patrimonial y Empresa Familiar

española implica que las mismas se consideren situadas en territorio español a los efectos de quedar dichos bienes sujetos al ISD español. A este respecto, la DGT indica que el hecho de que las inversiones financieras sean títulos emitidos por entidades no residentes es irrelevante a efectos de la tributación en dicho Impuesto, ya que el hecho de estar situados en España es requisito suficiente para su sujeción a la obligación real y determinante para su tributación.

Por tanto, el interés de esta consulta radica en el hecho de que la DGT considera que la obligación real de contribuir a que se refiere el artículo 7 de la Ley del ISD alcanza no solo a los títulos valores y participaciones emitidos por entidades o establecimientos situados en España, ya que pueden ejercitarse o cumplirse en territorio español, sino también a los emitidos por entidades no residentes que estén depositados en oficinas de bancos y otras entidades financieras sitas en España, precisamente por estar situados en territorio español.

FISCALIDAD LOCAL

En tanto no concurra una pluralidad de propietarios no cabe promover la alteración catastral de división horizontal cuando la DPH la otorga el propietario único del inmueble destinado a alquiler

Marta Rodríguez y María Gutiérrez | Abogadas

› Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:3038)

En el presente supuesto, el TS analiza la posibilidad de que el Catastro pueda rechazar la solicitud de alteración derivada de la constitución del régimen de propiedad horizontal por el propietario único del edificio cuando no se ha iniciado la venta de los distintos pisos o locales resultantes de la división, ni se ha manifestado la intención de venderlos.

En el caso analizado por la sentencia, una sociedad dedicada al arrendamiento y propiedad única de un complejo de oficinas en Madrid arrendado a varios inquilinos había presentado una solicitud de alteración catastral declarando la división horizontal de dicho inmueble. El Catastro denegó dicha solicitud por entender que no se había aportado título válido de división horizontal por no darse las condiciones para tener dicha división por constituida ya que, según el artículo quinto de la Ley de Propiedad Horizontal, la división horizontal puede instarse por el titular único del edificio “al iniciar su venta por pisos” y en este supuesto se destinaba al arrendamiento.

La sentencia de instancia había considerado que es muy frecuente en la práctica inmobiliaria la constitución de la propiedad horizontal por el titular único del inmueble, y que la eficacia del negocio jurídico de constitución de la división horizontal no puede quedar condicionada por un elemento puramente intencional –la intención de venta del inmueble– o por un hecho posterior al propio negocio jurídico –la venta efectiva–, ya que este requisito no está contemplado en el citado artículo quinto de la Ley de Propiedad Horizontal.

Sin embargo, el TS, en contra de lo concluido en la instancia, entendió que, si bien el único propietario puede otorgar unilateralmente el título de división horizontal, en estos supuestos se produce una situación de pre-horizontalidad en la que falta la pluralidad de propietarios y, por tanto, no se reúnen todos los elementos constitutivos que identifican a la propiedad horizontal.

En este sentido, el TS razonó que existen elementos objetivos y subjetivos intrínsecos al concepto de propiedad horizontal y, en concreto, el que le dota de fundamento, que es la concurrencia de más de un propietario que representen un cierto número de cuotas de participación sobre elementos comunes. Cuando todos los pisos y locales son de un mismo propietario, aunque materialmente existan elementos comunes, jurídicamente no existen.

Así, la Sala concluyó que hasta que de facto no existen los distintos propietarios, la propiedad horizontal no nace plena y eficazmente, y el título otorgado unilateralmente es formal o preventivo, pero no operativo, y carece de virtualidad para motivar la alteración catastral.

Por todo lo expuesto, el TS establece como doctrina jurisprudencial que no cabe promover la alteración catastral por el otorgamiento unilateral del título por el propietario único del edificio destinado a alquiler de los locales existentes, hasta tanto no concurren los elementos constitutivos exigidos, en concreto hasta tanto no exista una pluralidad de propietarios.

Anulación de la llamada “tasa Amazon” establecida por el Ayuntamiento de Barcelona, que se configura como un impuesto y no como una tasa

Pilar Valero | Abogada

- › Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 de julio de 2024 (comunicado CGPJ)

El 24 de febrero de 2023, el Pleno del Ayuntamiento de Barcelona aprobó la Ordenanza Fiscal 3.20, por la que se establece y regula la “Tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (*Business to consumer, B2C*)”.

La justificación para el establecimiento de esta tasa era el uso intensivo del espacio público que llevan a cabo las empresas de distribución por el desarrollo del comercio electrónico a la hora de distribuir los pedidos, actividad que agrava los problemas de congestión y contaminación de la vía pública y que afecta negativamente al comercio local.

Una organización empresarial de logística y transporte impugnó la Ordenanza Fiscal 3.20, argumentando que infringe varios principios legales y constitucionales, incluyendo la libre circulación de mercancías, el mercado único digital, el derecho al secreto de las comunicaciones, y la no discriminación.

Tras el análisis de los argumentos de ambas partes, el TSJ de Cataluña concluye que la citada Ordenanza Fiscal en realidad configura un impuesto y no una tasa. Las principales razones para esta conclusión son las siguientes.

- **Definición del hecho imponible:** La ordenanza establece que el hecho imponible está constituido por el aprovechamiento especial del dominio público por parte de las empresas que actúan en el mercado como operadores postales, que realizan la carga y descarga en la vía pública, mediante el uso de cualquier clase de vehículo, con la finalidad de distribuir directamente los bienes adquiridos a través de comercio electrónico a destinos finales indicados por los consumidores.

Sin embargo, el Tribunal concluye que lo que realmente se grava no es el aprovechamiento del dominio público sino la actividad de los operadores postales que realizan la última entrega de los bienes adquiridos a través del comercio electrónico, basándose en sus ingresos brutos. Esto es característico de un impuesto y no de una tasa.

- **Método de cuantificación:** La base imponible se calcula sobre los ingresos brutos de los operadores postales, lo cual es un indicador de capacidad económica.

La aplicación del gravamen basado exclusivamente en la capacidad económica, sin considerar la intensidad del uso del dominio público, es otro indicador de su naturaleza como impuesto. En este sentido, se indica que la metodología utilizada no es adecuada para captar la intensidad del aprovechamiento especial del dominio público.

- **Finalidad y justificación:** La justificación de la ordenanza y su aplicación exclusivamente a los operadores postales que distribuyen bienes adquiridos por comercio electrónico refleja una intención recaudatoria similar a la de un impuesto, y no la contraprestación por un servicio específico o uso del dominio público.

Así, la Sentencia señala que, si la Ordenanza tiene como justificación finalista evitar la carga y descarga en la vía pública para envíos puntuales, tal protección debe abarcar a todo vehículo susceptible de utilizar de igual forma el dominio público, pero no exclusivamente a los operadores postales que distribuyen bienes adquiridos a través del comercio electrónico.

Doctrina administrativa

Conviene destacar asimismo que el Tribunal no excluye la doble imposición alegada por la recurrente, en caso de que los operadores postales utilicen las áreas de estacionamiento azul o verde, pues el mismo sujeto pasivo tributa por idéntico hecho imponible (Tasa AREA).

Con base en lo expuesto, el TSJ de Cataluña estima el recurso interpuesto y declara nula de pleno derecho la Ordenanza Fiscal 3.20 por la que se establece y regula la “Tasa por aprovechamiento especial del dominio público derivado de la distribución a destinos finales indicados por los consumidores de bienes adquiridos por comercio electrónico (*Business to consumer, B2C*)”.

La Sentencia cuenta con un voto particular y el Ayuntamiento de Barcelona ha anunciado que está estudiando la posibilidad de recurrirla en casación ante el TS.

Coordinadores de la Newsletter

Clara Jiménez | Socia de Fiscal

cjimenez@perezllorca.com

T. +34 91 423 20 89

José Suárez | Socio de Fiscal

jsuarez@perezllorca.com

T. +34 91 423 67 41

Alejandra Flores | Abogada de Fiscal

aflores@perezllorca.com

T. +34 91 423 70 32

YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

Copyright © 2024 Pérez-Llorca.
Todos los derechos reservados.
Esta comunicación es una selección de doctrina y normativa que se ha considerado relevante sobre los temas de referencia durante el período especificado. La información de esta página no constituye asesoramiento jurídico en ningún campo de nuestra actuación profesional.



Pérez-Llorca

Diagonal 640, 8ªA
08017 – Barcelona

–
Rue Belliard 9
1040 – Brussels

–
Rua Barata Salgueiro, 21
1250-141 – Lisbon

–
17 Hill Street
W1J 5LJ – London

–
Castellana 50
28006 – Madrid

–
Castellana 259 A
28046 – Madrid

–
Montes Urales 632
1100 – Mexico City

–
Av. Ricardo Margain 440, Suite-904,
66265 – Monterrey

–
375 Park Avenue 38th floor
10152 – New York

–
8 Marina Blvd
018981 – Singapore
www.perezllorca.com

