

Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

AGOSTO - SEPTIEMBRE 2024



Índice

FISCALIDAD DIRECTA

IS

Para entidades que tributen en territorio común y foral dentro de un grupo fiscal, la competencia para recaudar determinadas retenciones se basará en la proporción de las operaciones realizadas en cada territorio /4

Para la cuantificación del límite adicional en la compensación de BINs previsto en el artículo 67.e) de la Ley del IS, deberá tenerse en consideración la compensación sin límite que establece el artículo 26 de dicha ley en el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad /4

La DGT pone el foco en el criterio mercantil a la hora de analizar la tributación de los instrumentos financieros compuestos /5

La DGT consolida su criterio sobre la consideración como actividad económica a efectos del IS del arrendamiento de inmuebles gestionado por un tercero especializado /6

IRPF

El principio de regularización íntegra obliga a la Administración tributaria a tener en consideración los ajustes realizados en el IRPF de un contribuyente a la hora de valorar desde la perspectiva del IP las participaciones que este detenta en una sociedad /7

Se dicta un cambio de interpretación en lo relativo al régimen de impatriados del artículo 93 de la Ley del IRPF en referencia a la imputación de rentas inmobiliarias sobre la vivienda habitual /9

La aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero para empleados públicos destinados a una organización internacional requiere que la utilidad aportada a la misma sea distinta de la derivada de las funciones propias de pertenencia a dicha organización /9

El TEAC unifica criterio en relación con el cómputo de la exención por trabajos realizados en el extranjero del artículo 7.p) de la Ley del IRPF para el caso de retribuciones no específicas /11

La extinción del contrato de trabajo, seguida de un periodo de inactividad, no implicará la exclusión del régimen especial de impatriados, siempre que se establezca una nueva relación laboral con otra empresa española /12

Índice

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TS plantea una cuestión prejudicial para la interpretación de la cláusula *standstill* a efectos del IVA /14

La base imponible del IVA en los autoconsumos de bienes se constituye por el precio de coste, sin que se incluya el valor de los bienes o servicios por los que se hayan soportado cuotas de IVA que no se pudieron deducir /14

La DGT se pronuncia sobre la tributación de las cesiones de vehículos a empleados a los efectos del IVA, por primera vez tras la sentencia del TS de 29 de enero de 2024 /15

PROCEDIMIENTO

En los casos de responsabilidad en cadena, el responsable solidario puede cuestionar la declaración de fallido del deudor principal si esta presenta un déficit de motivación que la equipare a la inexistencia de dicha declaración /17

La Agencia tributaria no puede realizar interrogatorios a los empleados durante la entrada y registro del domicilio de una empresa /17

Las sentencias dictadas por el TJUE tienen efectos *ex tunc* a menos que la propia sentencia los hubiera limitado. Límites de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima /18

Si bien la Inspección de los tributos está habilitada para solicitar y que se le conceda el acceso al domicilio y a la información en repositorios telemáticos contenida en este en el contexto de un procedimiento de inspección, es necesario que el auto de entrada justifique específicamente el acceso a esa información para salvaguardar los derechos fundamentales del artículo 18 de la Constitución /20

La base de la sanción impuesta al socio -persona física- no será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física e ingresada por la sociedad respecto de las mismas rentas, en la medida en que la simulación comercial se produjo en el contrato de cesión de derechos de imagen (y no en la interposición de la sociedad) /21

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

El TS incorpora de la jurisprudencia comunitaria el concepto “por motivos de política medioambiental” /22

FISCALIDAD DIRECTA

IS

Para entidades que tributen en territorio común y foral dentro de un grupo fiscal, la competencia para recaudar determinadas retenciones se basará en la proporción de las operaciones realizadas en cada territorio

Ignasi Montesinos y Javier García | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:3905)

La sentencia objeto de análisis versa sobre un conflicto entre la AEAT y la Diputación Foral de Álava (“DFA”) relativo a la distribución de las competencias de recaudación de los importes derivados de retenciones practicadas e ingresadas por un contribuyente que era la entidad dominante de un grupo de consolidación fiscal que operaba tanto en territorio foral como en territorio común.

Durante el ejercicio 2018, el contribuyente ingresó a la AEAT la totalidad de las retenciones por rendimientos del trabajo de los miembros de su Consejo de Administración. En consecuencia, en aplicación del artículo 23.Dos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el “Concierto Económico”), la DFA solicitó la remisión de la proporción de aquellas retenciones e ingresos a cuenta que le correspondían, siendo esta denegada por la AEAT.

En virtud de lo expuesto, la DFA interpuso conflicto de competencia ante la Junta Arbitral exigiendo la remisión de las retenciones correspondientes a la proporción de la tributación individual de la retenedora. Sin embargo, la AEAT se opuso argumentando que, dicha proporción debía realizarse considerando la proporción a nivel del grupo fiscal y no individual de la retenedora.

A este respecto, la Junta Arbitral, de conformidad con el artículo 7.Uno.C), 9.Uno. Primera.a) y 23.Dos del Concierto Económico, concluyó que, aquellas entidades que formen parte de un grupo de consolidación fiscal en el IS que opere tanto en territorio común como en foral, deben ingresar las retenciones correspondientes a los rendimientos expuestos, en todo caso, en función del volumen de operaciones realizado por el grupo de consolidación fiscal, independientemente del volumen de negocios y de los territorios en los que opere la entidad a nivel individual.

El criterio adoptado por la Junta Arbitral fue respaldado por el TS al concluir, bajo una interpretación literal del artículo 20.3 del Concierto Económico en conexión con la Exposición de Motivos de la Ley 10/2017 de 28 de diciembre que modifica el Concierto Económico, que, en el caso que nos atañe, se tendrá que atender al volumen de operaciones del grupo realizadas en cada territorio a efectos de la exacción de las retenciones previstas en los artículos 7.Uno.c) y 9.Uno. Primera.a) del Concierto Económico.

Para la cuantificación del límite adicional en la compensación de BINs previsto en el artículo 67.e) de la Ley del IS, deberá tenerse en consideración la compensación sin límite que establece el artículo 26 de dicha ley en el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad

Yi Zhou y Pepe Morató | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1543-24, de 24 de junio de 2024

La sociedad A es la dominante de un grupo de consolidación fiscal integrado, entre otras, por sus participadas indirectas las sociedades B y C, estando C íntegramente participada por B. La sociedad C disponía de bases impositivas negativas pendientes de compensación al momento de su incorporación al grupo (bases impositivas negativas pre-consolidación). Con motivo de la venta de gran parte de los activos de C, se estima que dicha sociedad va a obtener una base imponible previa positiva. No obstante, la base imponible conjunta del grupo

se estima que, aun positiva, será menor a la individual de C, dada la potencial obtención de bases imponibles negativas en el ejercicio por parte del resto de entidades del grupo. El grupo se está planteando que, una vez concluida la venta de sus activos, la sociedad C sea disuelta y liquidada, existiendo todavía en dicho momento bases imponibles negativas pre-consolidación pendientes de compensar.

En este contexto, la entidad consultante plantea si en el ejercicio de su extinción, la sociedad C podría aplicar bases imponibles negativas pre-consolidación sin más limitación que su propia base imponible individual.

Debe señalarse que, como regla general, y tras la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016, la aplicación de las bases imponibles negativas preconsolidación queda sometida a los siguientes límites: (i) el 70% de la base imponible positiva del grupo fiscal y (ii) 70% de la base imponible positiva de la entidad dependiente.

No obstante, el artículo 26.1 de la Ley del IS establece que el límite del 70% “no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuentes de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el párrafo anterior”.

Pues bien, la DGT, haciendo una interpretación sistemática y razonable de la norma, concluye que, en el ejercicio en que se produzca la extinción de la entidad dependiente, se podrán compensar bases imponibles negativas preconsolidación y bases imponibles negativas del grupo atribuibles a dicha entidad con el único límite en su base imponible individual positiva. Es decir, en el periodo impositivo de extinción de la entidad dependiente, no resultaría de aplicación el límite adicional del 70% previsto en el artículo 67.e) de la LIS. Sin perjuicio de que la consulta no lo indica expresamente, debe tenerse en cuenta que la aplicación de dichas bases imponibles negativas sí quedaría sujeta al límite general del 70% aplicable al grupo fiscal.

Por último, la consulta indica que las bases imponibles negativas atribuibles a la entidad extinguida y no aplicadas por exceder los límites anteriores, serán eliminadas y no serán trasladadas al grupo fiscal.

La DGT pone el foco en el criterio mercantil a la hora de analizar la tributación de los instrumentos financieros compuestos

José Azqueta y Elena Pastor | Socio y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1470-24 de 18 de junio de 2024

La DGT se pronuncia acerca del tratamiento fiscal de los instrumentos financieros compuestos, esto es, aquellos instrumentos de carácter financiero cuya característica principal es que contablemente presentan componentes de pasivo y de patrimonio de forma simultánea. En particular, se trata de la emisión de obligaciones convertibles en acciones por parte de la entidad consultante (el “Instrumento”).

La DGT aclara que debe prescindirse del tratamiento contable de este tipo de instrumentos a la hora de calificar los mismos a efectos fiscales y, en cambio, debe estarse a la normativa mercantil. En este sentido, el Centro Directivo concluye que mercantilmente el Instrumento se considera como un instrumento de pasivo sin que al mismo puedan aplicársele, ni siquiera parcialmente, el tratamiento de un instrumento de patrimonio.

La contestación a la consulta aborda, a petición de la entidad emisora del Instrumento, las consecuencias fiscales que afloran en diferentes momentos de la vida del mismo. En particular se pronuncia sobre las siguientes cuestiones:

- **Costes aparejados a la emisión del Instrumento:** al tratarse de un instrumento de pasivo, los costes derivados de la emisión no comportan un gasto deducible en el IS en el ejercicio de su registro contable, sino que los costes se

reconocerán como un ajuste en el valor inicial del pasivo, y serán deducibles conforme se vayan devengado de acuerdo con el cuadro de amortización del Instrumento.

- **Deducibilidad de los gastos financieros devengados:** la DGT afirma la deducibilidad de los intereses, sin perjuicio de que resulte aplicable la limitación a la deducción de los gastos financieros del artículo 16 de la Ley del IS.
- Asimismo, la contestación resuelve dos cuestiones relacionadas con la extinción extraordinaria del Instrumento:
 - » **Reembolso sin conversión:** debido a que, a efectos fiscales, el Instrumento debe calificarse como un instrumento de pasivo en su totalidad, la baja del componente de patrimonio neto no genera ninguna renta con relevancia fiscal, aunque debe tenerse en cuenta que los intereses generados desde el inicio del período de devengo hasta que tiene lugar el reembolso del Instrumento deberán tomarse en consideración en la aplicación de la aludida limitación del artículo 16 de la Ley del IS.
 - » **Recompra anticipada por parte de la entidad consultante:** debe estarse, nuevamente, a la calificación mercantil del Instrumento para determinar las consecuencias fiscales derivadas de la recompra anticipada del mismo. En este sentido, la renta generada en la recompra formará parte de la base imponible del IS en tanto que se integra de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, sin posibilidad de aplicar el artículo 21 de la Ley del IS.

Asimismo, en un sentido similar al punto anterior, debe tenerse en cuenta que la parte de la renta generada en la recompra que se corresponda con el gasto financiero generado durante el período de devengo hasta que tiene lugar dicha recompra quedará limitado por el artículo 16 de la Ley del IS. El importe restante, por el contrario, no tendrá la consideración ni de ingreso ni de gasto financiero.

La DGT con esta contestación pone el foco en el criterio mercantil a la hora de analizar la tributación de los instrumentos financieros compuestos.

La DGT consolida su criterio sobre la consideración como actividad económica a efectos del IS del arrendamiento de inmuebles gestionado por un tercero especializado

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

- » Consultas de la Dirección General de Tributos V1325-24, de 7 de junio y V1377-24, de 10 de junio

En las dos consultas de referencia, la DGT ha reiterado el criterio conforme al cual se entiende que una sociedad dedicada al arrendamiento que no cuenta con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa, pero subcontrata los medios materiales y humanos necesarios de una entidad especializada ajena al grupo mercantil realiza una actividad económica a los efectos del artículo 5 de la Ley del IS.

Como es sabido, es práctica habitual en el sector inmobiliario que no siempre se cuente con medios propios en España, y que se externalice la gestión de los activos contratando un tercer gestor profesional con experiencia, ya que una contratación directa de este personal no sería viable, ya sea por motivos económicos o por falta de estos perfiles especializados.

En este contexto, la DGT ha venido realizando tradicionalmente un análisis caso por caso a la hora de calificar como actividad económica el arrendamiento en casos de gestión externalizada, atendiendo al número y relevancia de los inmuebles arrendados, al volumen de ingresos derivados de su explotación, a la dimensión de la actividad, a la complejidad del inmueble, al número de arrendatarios o al tamaño de la inversión del grupo en España.

Precisamente por este enfoque casuístico, uno de los aspectos más relevantes de estas últimas consultas reside en que se refieren a supuestos de hecho diferentes, ya que una de ellas analiza el caso del arrendamiento por una sociedad de un edificio de oficinas a varios inquilinos, mientras que la otra se refiere al

arrendamiento de un hipermercado por cada una de las filiales españolas de un grupo internacional.

En el primer caso (V1325-24), una sociedad española es propietaria de un edificio de oficinas, dividido en nueve plantas, con una superficie de 30.000m², para cuya gestión contrata a un gestor profesional. Entre las funciones de dicho gestor especializado están las de recomendar la estrategia para las oficinas disponibles; preparar el plan de marketing; supervisar, asistir a asesores legales en los contratos de arrendamiento y negociar los términos con clientes y gestionar todas las reclamaciones; proporcionar un servicio de cobro de las rentas inmobiliarias; llevar los libros contables; administrar y supervisar el mantenimiento del inmueble; pagar los impuestos, preparar planes de negocio e informes trimestrales sobre el mercado inmobiliario y las oficinas disponibles o contratar las pólizas de seguro.

La segunda de las consultas (V1377-24) se refiere a un grupo internacional inmobiliario que adquirió en España varios hipermercados localizados en diversos puntos de España a través filiales independientes (PropCos) a los efectos de separar el riesgo de cada activo y estructurar la financiación externa. Las actividades de gestión de las sociedades filiales e hipermercados están encomendadas a una sociedad del grupo en Reino Unido, cuyas labores principales consisten en la elaboración de un plan de negocio operativo y estratégico y de presupuestos, la evaluación de rendimientos, o la elaboración de estrategias de arrendamiento y marketing. Por su parte, de la gerencia del día a día se encarga un gerente inmobiliario especializado encargado de la prestación de servicios de gestión técnica y operativa, facturación y cobro de alquiler, llevanza de bases de datos, equipamiento y acondicionamiento de locales, así como servicios de asistencia en renegociación con los arrendatarios.

Como anticipábamos, en ambos casos la DGT concluye, partiendo de los hechos descritos que, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios, sino subcontratados a entidades ajenas al grupo mercantil, se entienden igualmente cumplidos los requisitos del artículo 5 de la Ley del IS a los efectos de determinar que las sociedades desarrollan una actividad económica.

Estas consultas, junto con la consulta [Vo090-24, de 15 de febrero](#) de la que informábamos en nuestra [Newsletter del mes de mayo](#), recuperan un criterio que la DGT sostuvo en varias consultas emitidas al poco tiempo de aprobarse la Ley del IS, siendo del año 2017 las últimas publicadas en este sentido. Con las consultas objeto de este comentario, se despejan las dudas sobre la postura actual de la DGT al respecto, que mantiene el criterio tradicionalmente establecido, aunque, tal y como se menciona en las consultas, será necesario analizar la existencia de actividad económica dependiendo de las circunstancias de cada caso concreto.

IRPF

El principio de regularización íntegra obliga a la Administración tributaria a tener en consideración los ajustes realizados en el IRPF de un contribuyente a la hora de valorar desde la perspectiva del IP las participaciones que este detenta en una sociedad

Javier Povo y Alejandro Irache | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4221)

La cuestión que presenta interés casacional es: “*determinar si procede o no la aplicación del principio de regulación íntegra en un supuesto en el que ha considerado inexistente la actividad económica de la sociedad y, por tanto, se niega la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4.Ocho.Dos.a) LIP, pero no se toma en consideración por la Administración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones (art. 16 LIP) como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto.*”

Parte el TS de la siguiente regularización practicada por la Administración tributaria:

- Por un lado, se le imputan al socio persona física en el IRPF los rendimientos “remansados” en su sociedad, toda vez que ésta carece, a su juicio, de medios suficientes para prestar los servicios que le encargan y, por tanto, se concluye que necesariamente deben ser calificados por su naturaleza como rendimientos personales del socio. Circunstancia que implica que deban tener la consideración de rendimientos de actividades económicas.
- Por otro lado, se regulariza el IP del socio, persona física, al entender que las participaciones que detenta no cumplen con los requisitos de acceso al régimen recogido en el artículo 4. Ocho. Dos a) de la Ley del IP, al no realizar una actividad económica la sociedad en cuestión. No se modifica el valor de la participación respecto del previamente declarado por el contribuyente en sus autoliquidaciones del IP.

La sentencia del TSJ de Cataluña objeto del recurso de casación sostiene la tesis de la Administración tributaria y del TEAR de Cataluña; esto es, que el IRPF y el IP son dos tributos que no se ven afectados por el principio de regularización íntegra, toda vez que la base imponible de uno u otro tributo no están relacionadas. Entendiendo, por lo tanto, que un patrimonio empresarial puede tributar por IP e IRPF en sede del mismo socio, pero partiendo de magnitudes diferentes, al considerar que no se puede ni debe confundir el concepto de rendimiento con el de activo.

En cambio, entiende la parte recurrente que, como consecuencia de la regularización practicada en el IRPF, el valor de la sociedad desde la perspectiva del IP y en aplicación del artículo 16 de su normativa reguladora debería corresponderse con el nominal de la participación, en la medida en que se habrían eliminado las reservas existentes al haber considerado que eran del socio -persona física- por la prestación de sus servicios (rendimiento de su actividad).

Añadía la parte recurrente que la Administración debió tener en consideración el principio de regularización íntegra a la hora de practicar la mencionada regularización, cuestión esta que, en su entendimiento, sería contraria a la doctrina fijada por el TS.

Pues bien, la sentencia objeto de análisis trae a colación, en primer lugar, las sentencias del TS de 12 de febrero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:553) y de 14 de febrero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:873), en las que ese mismo Tribunal sentó que, a los efectos de determinar el valor de una sociedad desde la perspectiva del IP, debe tenerse en consideración el balance que mejor refleje la realidad económica de la compañía, con independencia de que éste sea posterior a la fecha de devengo del impuesto.

Sin embargo, concluye el TS que en este supuesto dicha jurisprudencia no ha sido tenida en cuenta por el órgano de aplicación del tributo a la hora de regularizar la situación tributaria del obligado tributario, por cuanto que con la regularización practicada en el IRPF se estarían modificando los fondos propios de la compañía y, con ello, se estaría modificando necesariamente su valor -el de la compañía- desde la perspectiva del IP en aplicación de las reglas de valoración previstas en el artículo 16 de la Ley del IP.

Todo ello lleva al TS a fijar la siguiente jurisprudencia: *“en aquellos supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se ha considerado inexistente la actividad económica de una sociedad y se han imputado sus rendimientos al socio persona física, el principio de íntegra regularización impone a la Administración competente para liquidar el impuesto sobre el patrimonio que, si asume la anterior consideración para negar la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4. Ocho. Dos. a) LIP, tenga también en consideración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones (art. 16 LIP), como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto”*

Por tanto, la sentencia ordena la retroacción al momento anterior a que el TSJ dictó sentencia, para que este resuelva sobre el valor, a efectos del IP, de la sociedad participada por el recurrente.

Se dicta un cambio de interpretación en lo relativo al régimen de impatriados del artículo 93 de la Ley del IRPF en referencia a la imputación de rentas inmobiliarias sobre la vivienda habitual

Javier Povo | Socio

- › Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 6 de mayo de 2024 (ECLI:ES:TSJM:2024:5575)

En el caso objeto de litigio, el TSJ de Madrid a través de su sentencia de 6 de mayo de 2024 (ECLI:ES:TSJM:2024:5575) decide separarse del criterio anterior relativo a la imputación de rentas inmobiliarias sobre la vivienda habitual para aquellos acogidos al régimen especial de impatriados del artículo 93 de la Ley del IRPF.

La sentencia explica que se entienden obtenidas en España las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas, con base en el artículo 13.1.h) de la Ley del IRNR. Por su parte, el artículo 24.5 de dicha Ley a efectos del cálculo de la renta imputada, se remite al artículo 87 de la Ley del IRPF. Este último nos lleva al artículo 85 de la Ley del IRPF relativo a la imputación de rentas inmobiliarias. En su apartado primero, viene a decir que, en el supuesto de bienes urbanos, no afectos a actividades económicas, excluida la vivienda habitual, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento, o el 1,1 por ciento en determinadas circunstancias del inmueble, al valor catastral.

Teniendo en cuenta la norma descrita, el TSJ de Madrid interpreta en su sentencia de 20 de julio de 2022 (ECLI:ES:TSJM:2022:10022), que no se puede eximir la vivienda habitual para aquellos que se acogen al régimen de impatriados. Recalca que el concepto de vivienda habitual es ajeno al IRNR por su propia naturaleza. Es decir, concluye que aquel que se beneficia del régimen del artículo 93 de la Ley del IRPF, no puede pretender que se le apliquen unas normas y otras no, a su conveniencia.

No obstante, en la sentencia que ahora se analiza se cambia de criterio, al entender que la exclusión de la vivienda habitual -cuestionada hasta ahora- a los efectos de la imputación de rentas inmobiliarias sí es procedente. Circunstancia que parecería a todas luces lógica, teniendo en consideración que estamos ante un régimen (el de impatriados) que forma parte del IRPF y que parte como premisa necesaria la residencia del sujeto pasivo en territorio español, como consecuencia de un desplazamiento a nuestro territorio. Premisa sobre la que el TSJ hace pivotar su decisión y cambio de criterio.

La aplicación de la exención por trabajos realizados en el extranjero para empleados públicos destinados a una organización internacional requiere que la utilidad aportada a la misma sea distinta de la derivada de las funciones propias de pertenencia a dicha organización

Alejandra Flores y Jesús Gutiérrez | Abogados

- › Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024 (R.G. 7196/2023)

En el caso en cuestión, la contribuyente, miembro de las Fuerzas Armadas, fue destinada a ocupar una vacante en la OTAN en Italia. Su empleador aplicó directamente el régimen de excesos sobre las rentas devengadas durante su desplazamiento. Posteriormente, realizó una rectificación de la autoliquidación optando por la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF en lugar del régimen de excesos. Sin embargo, la Administración denegó dicha rectificación de la autoliquidación por considerar, entre otras circunstancias, que no se cumplían los requisitos para aplicar la exención del 7p.

Ante la decisión de la Administración, la contribuyente interpuso una reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Castilla y León. Basándose en la sentencia del TS de 28 de marzo de 2019 (ES:TS:2019:1056), relativa a

empleados del Banco de España que se desplazan a la Comisión Europea, el TEAR estimó la reclamación al considerar que la exención del 7p es aplicable a los desplazamientos de trabajadores que desempeñan funciones en organizaciones internacionales situadas en el extranjero, de las cuales España es miembro, siempre que dichas organizaciones se beneficien de los trabajos realizados. Esto se aplica incluso si la entidad empleadora (en este caso, la Administración española) también obtiene un beneficio de los servicios prestados por dichos empleados, aunque sea de forma indirecta.

La Administración, disconforme con la estimación de la de la resolución del TEAR, interpuso un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante el TEAC. La cuestión controvertida planteada por el tribunal económico-administrativo fue determinar si, en el caso de empleados públicos que prestan servicios en organizaciones internacionales, es necesario acreditar un beneficio adicional o específico, más allá del derivado de las funciones propias de la pertenencia a dicha organización, para poder aplicar la exención del 7p previsto en la Ley del IRPF.

El TEAC, al resolver esta cuestión, tuvo en cuenta tanto la sentencia del TS de 28 de marzo de 2019 relativa a empleados del Banco de España, como su propia resolución de 16 de enero de 2019 en el caso Frontex, donde ambas permitían la aplicación de la exención del 7p a empleados públicos destinados a organismos internacionales. No obstante, el TEAC concluye que los desplazamientos de dichas resoluciones no se asemejaban al supuesto de hecho que se analiza en la resolución objeto de estudio, sino que, en dichos casos, los desplazamientos no se debieron exclusivamente a la pertenencia de España a la organización internacional, sino que fueron motivados por la realización de actividades concretas y específicas, no necesariamente relacionadas con los compromisos adquiridos por España como miembro de dichas organizaciones.

Por consiguiente, el TEAC determina que, para aplicar la exención del 7p en el caso de un empleado público desplazado a una organización internacional, los trabajos realizados deben aportar un beneficio o utilidad concreta que vaya más allá de las funciones propias de la pertenencia de España a la organización, y deben estar vinculados a actividades que trasciendan las tareas inherentes a la condición de miembro de dicha organización.

Cabe señalar que la interpretación del TEAC va más allá de la del TS, donde este matiz no está recogido en la sentencia del TS de 28 de marzo de 2019. Asimismo, y aunque este criterio ya ha sido previamente adoptado por otros tribunales económico-administrativos, como el TEAR de Madrid, dicha interpretación ha sido rechazada por el TSJ de Madrid en numerosas sentencias emitidas en este año, tal y como se refleja a continuación.

“Las resoluciones administrativas impugnadas han efectuado una interpretación restrictiva de la norma aplicable, imponiendo un requisito que la Ley no exige para gozar de la exención de que se trata, lo que, como hemos visto, no es jurídicamente admisible. La lectura de las sentencias del Tribunal Supremo invocadas de 28 de marzo de 2019, recursos 3774/2017 y 3772/2017, de 9 de abril de 2019, recurso 3765/2017, y 24 de mayo de 2019, recurso 3766/2017, evidencia la infracción, del propio art. 7 p) LIRPF, en que incurren aquellas resoluciones administrativas, al exigir este requisito -que los desplazamientos respondan “a aquellos proyectos estratégicos respecto de los que el Banco de España hubiera recibido un encargo específico al modo del que recibió respecto al Proyecto Target2 Securities (T2S)”-, que el Alto Tribunal no interpretó integrado en el citado precepto legal. Es más, tampoco desde el punto de vista argumentativo las referidas sentencias se refieren a la necesidad de que los trabajos efectuados en el extranjero respondan a un proyecto determinado para fundar el criterio que ha sido reproducido en el fundamento anterior. Lo que sostienen dichas sentencias es que la exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF “se aplica a los rendimientos percibidos por funcionarios (o trabajadores por cuenta ajena) en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte, siempre que dicho organismo internacional se beneficie de los trabajos efectivamente realizados por el funcionario, aunque también se beneficie la entidad empleadora de este último”. En definitiva, no se desprende de esas sentencias

que constituya ratio decidendi el hecho de que los trabajos efectuados en el extranjero respondieran al “proyecto T2S”, ni mucho menos que, fuera de la ejecución de dicho proyecto o de otros análogos, según el criterio del TEAR, no proceda el reconocimiento de la exención” (sentencia del TSJ de Madrid de 22 de enero de 2024 (ECLI:ES:TSJM:2024:405).

El TEAC unifica criterio en relación con el cómputo de la exención por trabajos realizados en el extranjero del artículo 7.p) de la Ley del IRPF para el caso de retribuciones no específicas

Pilar Valero | Abogada

› Resolución del TEAC de 19 de julio de 2024 (R.G. 8685/2023)

El artículo 7.p) de la Ley del IRPF regula la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, estableciendo que se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales, y que reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del IRPF dispone que, para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero. Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

Por tanto, se prevén dos criterios en función del tipo de rendimiento de trabajo de que se trate: (i) rendimientos específicos correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, cuya cuantía total puede quedar exenta de tributación en IRPF y (ii) rendimientos no específicos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, cuya cuantía puede quedar exenta de tributación en el IRPF aplicando una regla de proporcionalidad en función del número de días de desplazamiento en el extranjero para la realización de los trabajos.

En la resolución aquí comentada, dictada en unificación de criterio, el TEAC analiza cuál debe ser la forma de cálculo de la renta exenta conforme al artículo 7.p) de la Ley del IRPF, en caso de que las retribuciones no sean específicas del trabajo en el extranjero y no se devenguen íntegramente por el período que se permanece en el extranjero.

En particular, se plantea si el artículo 6.2 del Reglamento del IRPF exige, en todo caso, realizar dicho cálculo proporcional dividiendo entre 365 días del año o si, por el contrario, debe atenderse al tiempo de duración del contrato en virtud del cual se han realizado esos desplazamientos al extranjero. Igualmente, se debate sobre si se debe calcular de forma agregada la exención teniendo en cuenta la totalidad de las retribuciones percibidas en el periodo impositivo, aun cuando procedan de distintos pagadores, incluso en los casos en que en el marco de la relación de dependencia mantenida con alguno de los pagadores no se haya producido desplazamiento al extranjero alguno.

La controversia surge porque de un lado, el TEAR de Cataluña, así como la DGT, entendían que la literalidad de la norma exige, en todo caso, realizar el cálculo proporcional previsto en el artículo 6.2 del Reglamento del IRPF dividiendo las retribuciones satisfechas entre 365 días del año (o 366 si se trata de un año bisiesto), incluso aunque la relación laboral en virtud de la cual se hubiera desplazado el trabajador al extranjero tuviese una duración inferior al año natural. Si el contribuyente hubiera tenido dos o más pagadores durante el período impositivo, el cálculo proporcional se realizaría mediante la suma de las remuneraciones totales obtenidas por ambos pagadores tanto si en el marco de todas las relaciones laborales se desplazó al extranjero como si tal desplazamiento tuvo lugar solo en una de estas.

Por el contrario, el TEAR de la Comunidad Valenciana entendía que, si el contrato por el cual el trabajador se desplazó al extranjero tenía una duración inferior al año natural, dicho cálculo debía realizarse atendiendo a esa duración (y no a los 365 días del año), teniendo en cuenta únicamente los rendimientos satisfechos por ese empleador y no los satisfechos por otro empleador distinto.

En este contexto, el TEAC concluye, por tratarse del cálculo más acorde con el espíritu del precepto, que la fórmula de cálculo de la exención -sin perjuicio del límite absoluto previsto de 60.100 euros de rendimientos del trabajo que no cabe incrementar en atención al número de pagadores- sería:

“[Salario satisfecho por la empresa “generadora” de los trabajos en el extranjero x Días en el extranjero / Días de trabajo en el año en dicha empresa]”

Es decir, el TEAC establece que, para realizar el cálculo proporcional de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se tomará en el denominador el número total de días del año en el caso de que durante todo el año natural haya existido relación de ajenidad con el pagador de los citados rendimientos. No obstante, en caso contrario, se deberá atender al tiempo de prestación del servicio con el citado pagador durante el período impositivo analizado.

Asimismo, el TEAC establece que, en el caso de que el contribuyente hubiera mantenido dos o más relaciones de dependencia o ajenidad en el período impositivo, el cálculo de la exención correspondiente a las retribuciones no específicas se realizará de forma individualizada para cada uno de los pagadores en cuya relación de dependencia o ajenidad se haya producido el desplazamiento al extranjero, teniendo en cuenta las retribuciones por él abonadas así como el tiempo de vigencia, en cada período impositivo, de cada relación de dependencia o ajenidad, sin perjuicio de la aplicación agregada del límite cuantitativo de 60.100 euros.

La extinción del contrato de trabajo, seguida de un periodo de inactividad, no implicará la exclusión del régimen especial de impatriados, siempre que se establezca una nueva relación laboral con otra empresa española

José Suárez y Maddalen Aguirre | Socio y abogada

› [Consulta de la Dirección General de Tributos V1388-24 de 12 de junio de 2024](#)

La DGT ha analizado un caso en el que el consultante había estado aplicando el régimen especial de tributación para impatriados previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF desde 2022 debido a su condición de empleado. No obstante, la relación laboral con su empleador cesó el 16 de junio de 2023, tras un despido objetivo basado en causas organizativas. El contrato de trabajo incluía una cláusula de no competencia de seis meses, que le impedía iniciar cualquier nueva relación laboral en el mismo sector.

A pesar de esta restricción, el consultante tenía la intención de retomar un nuevo empleo en España y buscó activamente oportunidades laborales. Concluido el período de no competencia, tenía previsto aceptar una oferta de empleo en febrero de 2024 para desempeñar el cargo de Director Senior en una empresa española. De forma que, la consulta plantea la posibilidad de mantener la aplicación del régimen especial de impatriados en el caso de que el contribuyente aceptase la oferta de empleo, iniciando así una nueva relación laboral.

La DGT ha analizado la posibilidad de mantener la aplicación del régimen especial de impatriados en este caso, trayendo a colación el criterio fijado en las contestaciones a consulta vinculantes V0432-17 y V1739-17, en las que consideró que una interpretación estricta de la normativa podría excluir a aquellos contribuyentes que, por encontrarse en situación de desempleo o inactividad, dejan de realizar dichos trabajos, aunque sea de forma transitoria. Sin embargo, se pone de manifiesto que la finalidad del régimen especial de impatriados es atraer a España a los sujetos comprendidos en su aplicación. Por lo tanto, esta finalidad no resulta incompatible con el hecho de que, una vez concluida la relación laboral que motivó el desplazamiento, el contribuyente permanezca un breve período

Fiscalidad Directa

de tiempo en situación de desempleo o inactividad y luego comience una nueva relación laboral que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 93 de la Ley del IRPF.

En conclusión, la extinción del contrato de trabajo, seguida de un periodo de inactividad, no implicará la exclusión del régimen especial de impatriados, siempre que se establezca una nueva relación laboral con otra empresa española.

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TS plantea una cuestión prejudicial para la interpretación de la cláusula *standstill* a efectos del IVA

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Auto del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:10406A)

La Ley del IVA exige una afectación “directa y exclusiva” a la actividad empresarial o profesional para ejercitar el derecho a la deducción; ahora bien, la norma también recoge una serie de exclusiones del derecho a la deducción puramente objetivas de determinados bienes y servicios, salvo que constituyan el tráfico habitual del sujeto pasivo: Es el caso de “los alimentos, las bebidas y el tabaco”, “los espectáculos y servicios de carácter recreativo”, “los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas” y “los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF o del IS”.

A pesar de que la Directiva no contempla dichas limitaciones objetivas, la Administración tributaria hace uso de la cláusula *standstill* prevista en el artículo 176 de la Directiva del IVA para sostener la adecuación de las limitaciones al derecho a la deducción al Derecho de la UE, puesto que dicha cláusula permitió a los Estados miembros mantener las exclusiones y restricciones al derecho a la deducción previstas en la legislación nacional vigente en la fecha de su adhesión a la Unión Europea.

No obstante, antes del 1 de enero de 1986, fecha de la adhesión de España, no existía un impuesto sobre el consumo similar en su estructura al IVA comunitario, puesto que los impuestos indirectos que existían en aquel momento no contemplaban siquiera un mecanismo de la deducción, pero sí el mecanismo de la repercusión. De hecho, la exclusión del derecho a la deducción objetiva de los bienes y servicios arriba señalados se introdujo en la legislación española el mismo día de la adhesión a la Unión Europea en la primera Ley del IVA.

En este contexto, el TS duda que la interpretación de la normativa comunitaria pueda amparar la situación prevista en el artículo 96. Uno, números 4º y 5º, de la Ley del IVA, en cuanto deniega el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, aunque el contribuyente acredite que dichos gastos guardan una relación directa con su actividad empresarial o profesional y que se han realizado con una finalidad estrictamente empresarial o profesional, y que los bienes y servicios se han utilizado para la realización de operaciones imponibles por el sujeto pasivo. Y plantea también si las exclusiones del artículo 96 de la Ley del IVA son conformes con la cláusula *standstill* del segundo párrafo del artículo 176 de la Directiva del IVA, teniendo en cuenta que entraron en vigor el mismo día que España se incorporó a la Unión Europea.

En definitiva, en el caso de que el TJUE declare contrario al derecho comunitario los preceptos objeto de controversia, desaparecería la exclusión objetiva a la deducibilidad del IVA soportado, debiendo aplicarse los criterios generales de deducibilidad del IVA soportado.

La base imponible del IVA en los autoconsumos de bienes se constituye por el precio de coste, sin que se incluya el valor de los bienes o servicios por los que se hayan soportado cuotas de IVA que no se pudieron deducir

Marta Núñez y Marc Barroso | Socia y abogado

› Resolución del TEAC de 17 de abril de 2024 (R.G. 6821/2021)

El autoconsumo de bienes, regulado en el artículo 9.1.º.d) de la Ley del IVA, tiene como objetivo garantizar la igualdad de trato entre empresas que realizan actividades exentas de IVA, las cuales no pueden deducir el IVA soportado al

adquirir bienes, y aquellas que producen sus propios bienes sin soportar dicho impuesto.

De acuerdo con la normativa comunitaria, en estos casos la base imponible del IVA debe calcularse según el precio de compra de los bienes o bienes similares o, en su defecto, el precio de coste, evaluados en el momento de la operación. A estos efectos, el TEAC se remite a las sentencias del TJUE de (i) 23 de abril de 2015, asunto C-16/2014, Property Development Company NV (ECLI:EU:C:2015:265); (ii) 28 de abril de 2016, asunto C-128/14 (ECLI:EU:C:2016:306); y, esencialmente, (iii) 8 de noviembre de 2012, asunto C-299/11 (ECLI:EU:C:2012:698), que disponen que la determinación de la base imponible en estos supuestos de autoconsumo deberá atender a los siguientes criterios:

- i) El precio de compra de los bienes, entendiendo precio de compra como valor residual;
- ii) Debe tomarse como valoración el momento del autoconsumo;
- iii) La base imponible sólo estará constituida por el “precio de coste” o, en su defecto, por el precio de coste de bienes similares; y
- iv) En ningún caso, puede integrarse en la base imponible el valor de bienes o servicios en los que el sujeto pasivo haya soportado cuotas de IVA no deducidas, no sólo cuando lo haya soportado de manera directa al adquirir el bien, sino también en el precio de bienes adquiridos en fases anteriores.

El caso objeto de análisis trata sobre si procede o no incluir en la base imponible de un autoconsumo el coste de un terreno sobre el que el sujeto pasivo promovió una edificación para su futura venta, hasta que se decidió cambiar el uso de dicho inmueble a la actividad de arrendamiento de vivienda. Como consecuencia de este cambio de afectación como un bien de inversión, se produce el citado autoconsumo, en el que las cuotas devengadas a consecuencia de este no son deducibles para el sujeto pasivo al afectarse a una actividad sujeta y exenta de IVA, como la actividad de arrendamiento de vivienda.

En este contexto, el TEAC considera que corresponde a la Administración la carga probatoria de que este IVA fue efectivamente deducido. No obstante, al no haberse probado, el TEAC estima la pretensión del recurrente de excluir el valor de adquisición del terreno de la base imponible del autoconsumo por falta de actividad probatoria por parte de la administración pues, si bien es cierto que se deduce que la entidad no soportó IVA por repercusión directa en la adquisición del terreno, se desconoce si se soportó IVA en algún eslabón previo de la cadena y éste no fue deducido.

Esta resolución del TEAC supone un cambio en el criterio sobre la determinación de la base imponible del IVA en el autoconsumo de bienes, modificando lo establecido por el Tribunal en resoluciones previas (R.G. 1993/2005 y R.G. 6934/2019).

La DGT se pronuncia sobre la tributación de las cesiones de vehículos a empleados a los efectos del IVA, por primera vez tras la sentencia del TS de 29 de enero de 2024

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1374-24, de 10 de junio de 2024

La DGT confirma el criterio sentado por el TS en la sentencia de 29 de enero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:538), en lo que respecta a la tributación en el IVA de las cesiones de vehículos a empleados.

En este sentido, cabe señalar que para determinar el tratamiento a los efectos del IVA, en primer lugar, procede determinar si la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el empleador se califica o no de operación a título oneroso:

- Estaremos ante una **operación a título oneroso** cuando: (i) el trabajador pague parte del uso del vehículo o el importe correspondiente a ese uso sea

deducido de su salario o (ii) el trabajador pueda elegir entre diversas modalidades retributivas el uso del vehículo .

En estos casos, el empleador deberá repercutir las cuotas del IVA al empleado. La base imponible deberá calcularse conforme al valor normal de mercado del vehículo -si se produce un autoconsumo de bienes – o de la cesión del vehículo – si estamos ante un autoconsumo de servicios-. En estos casos, el empresario podrá deducirse las cuotas del IVA soportadas en su totalidad, al existir un grado de afectación total de los vehículos a la actividad.

- Estaremos ante una **operación a título gratuito** cuando: (i) el uso del vehículo es voluntario para el trabajador y, además, el hecho de que el empleado se acoja o no a tal opción no tiene repercusión alguna en sus retribuciones o (ii) el trabajador no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución en metálico, y tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el empresario conforme a un acuerdo entre las partes en virtud del cual el derecho al uso del vehículo de empresa está vinculado a la renuncia a otras ventajas.

En estos casos no procederá la repercusión de cuotas del IVA alguna por parte del empresario al trabajador -no produciéndose un autoconsumo de bienes o servicios- y, el empresario podrá deducirse las cuotas del IVA soportadas en virtud del grado de afectación, presumiéndose que el grado de afectación es del 50% sin perjuicio de poder acreditar un grado de utilización inferior o superior al de la presunción.

Como puede observarse, la DGT se separa del estricto criterio establecido en la nota publicada por la AEAT en julio del 2023, dejando abierta la posibilidad de que el porcentaje relativo al grado de afectación a efectos del IVA se calcule a través de métodos diferentes a los utilizados para el cálculo del grado de disponibilidad a efectos del IRPF.

PROCEDIMIENTO

En los casos de responsabilidad en cadena, el responsable solidario puede cuestionar la declaración de fallido del deudor principal si esta presenta un déficit de motivación que la equipare a la inexistencia de dicha declaración

Daniel Olábarri y Samanta Díaz | Counsel y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:4291)

La cuestión de interés casacional de esta sentencia se centra en determinar si, en los supuestos de responsabilidad tributaria “en cadena”, el responsable solidario ex artículo 42.2 LGT del previamente declarado responsable subsidiario del deudor principal puede impugnar la declaración de fallido del deudor principal por considerar que la misma fue meramente formal por no haberse realizado averiguaciones suficientes para confirmar la inexistencia de bienes o derechos del deudor principal, porque la declaración estuviese inmotivada, porque no se hubiesen seguido las formalidades del procedimiento o porque se hubiese fundado la insolvencia en indicios sin contrastar.

El TS aclara que, si bien, como regla general, el responsable solidario no tiene abierta la posibilidad de revisar todo el proceso de declaración de fallido del deudor principal, como excepción, reconocida en la previa Sentencia del TS de 25 de enero de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:266), se admite la posibilidad de que el declarado responsable solidario del artículo 42.2 LGT pueda impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de un tercero, no solo por inexistencia de declaración de fallido del deudor principal sino también cuando, existiendo tal declaración de fallido, esta sea meramente formal.

En este caso, el cuestionamiento de la declaración de fallido se había producido (i) por no haberse realizado actuaciones posteriores de averiguación de bienes patrimoniales, (ii) por la ausencia del informe de justificación (que es subsana-da un año después de que la acción recaudatoria se hubiese dirigido contra el demandante), y (iii) por la evidencia de que con posterioridad a la declaración de fallido se embargaran nuevos activos del deudor principal.

Esta sentencia del TS admite la dificultad de determinar cuándo estamos ante una mera declaración de fallido de carácter formal que posibilite la impugnación por parte del responsable solidario, pues difícilmente cabe proclamar una doctrina general a este respecto, formulada en abstracto, habida cuenta de la inevitable casuística. A pesar de ello, la sentencia realiza un esfuerzo por completar la jurisprudencia existente afirmando que resultaría posible fundar la impugnación en aquellos casos en que dicha declaración presente un déficit de motivación o de razonamientos (específicamente, con relación a la ausencia o insuficiencia de patrimonio del obligado principal para hacer frente a la deuda tributaria), de tal magnitud que prive a dicha declaración de todo contenido material, equiparándola, desde una perspectiva sustantiva, a la inexistencia de dicha declaración del fallido.

El Tribunal concluye que la sentencia de instancia no valoró adecuadamente la justificación de la declaración de fallido, al limitarse a dar una respuesta global y no individualizada a los distintos indicios de mera formalidad alegadas por el recurrente. Por ello, ordena que la Sala de instancia, considerando la prueba practicada y el expediente administrativo, valore la justificación de la declaración de fallido en este caso, y si el responsable solidario podía impugnar la derivación de responsabilidad en virtud de lo expuesto.

La Agencia tributaria no puede realizar interrogatorios a los empleados durante la entrada y registro del domicilio de una empresa

Pilar Valero y Ángela Pérez | Abogadas

› Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:3653)

Procedimiento

En el caso objeto de litigio, el TS dilucida sobre si, con ocasión de una entrada y registro judicialmente autorizada, la Administración tributaria puede legítimamente interrogar individualmente a los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada sobre las actividades de esta y sobre su trabajo, teniendo en cuenta, además, que esa actuación no estaba recogida en el auto de autorización ni fue previamente anunciada.

En el supuesto analizado, la Agencia Tributaria realizó una entrada y registro en el domicilio de una empresa, tras obtener la correspondiente autorización judicial, en el marco de una liquidación vinculada a delito. Con arreglo a la autorización, el objeto de la entrada y registro debía limitarse al examen de la contabilidad y de información y archivos. No obstante, durante el registro domiciliario, los funcionarios interrogaron individualmente a los directivos y empleados de la compañía sobre las actividades de esta y sobre su trabajo.

La sociedad denuncia que dicha práctica había vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio, el derecho a un proceso con todas las garantías y sin indefensión (artículos 14 y 28 de la Constitución, respectivamente). Respecto a la primera cuestión, esto es, la vulneración de la inviolabilidad del domicilio, el Tribunal rechaza la pretensión del recurrente bajo la premisa de que en la medida que el interrogatorio de los directivos y empleados de la entidad mercantil inspeccionada no precisa de la autorización judicial exigida por el artículo 18 de la Constitución, no tiene relevancia que la autorización obtenida no incluyera el interrogatorio.

No obstante, respecto a la segunda cuestión, el TS establece que un interrogatorio no puede ser ejercido en unidad de acto con un registro domiciliario y menos aun cuando se lleva a cabo prescindiendo de los trámites normales en las comparecencias, es decir, mediante citación y con preaviso. A juicio de la Sala, la actuación de la Inspección *“no solo conduce a incertidumbre sobre la normativa aplicable y sobre los derechos y garantías del obligado tributario, sino que difícilmente puede calificarse de ajustado a las exigencias de la proporcionalidad y la buena fe: es indudable que habría medios menos inquietantes y más leales de interrogar a los trabajadores de una empresa”*.

Así pues, la Sala determina que la Agencia tributaria no disponía de fundamento normativo para interrogar sin preaviso, y, por tanto, concluye que actuó prescindiendo absolutamente de cualquier procedimiento para interrogar. Todo ello lleva al TS a declarar que el interrogatorio está incurso en causa de nulidad radical y confirmar que, tal y como sostenía la recurrente, esta vía de hecho comportó una vulneración del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión.

Por último, resulta relevante destacar que la sentencia cuenta con un voto particular del Magistrado D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero que discrepa sobre la conclusión alcanzada por la mayoría en relación con la vulneración del derecho fundamental de la inviolabilidad de domicilio de una persona jurídica en la medida que, a su juicio, la actuación de la Agencia tributaria también supondría una vulneración de este derecho pues no quedaba habilitada por la autorización judicial de entrada y registro.

Las sentencias dictadas por el TJUE tienen efectos *ex tunc* a menos que la propia sentencia los hubiera limitado. Límites de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima

Clara Jiménez | Socia

› Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024
(ECLI:ES:TS:2024:3997)

La sentencia del TJUE de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank, C-44/11 (EU:C:2012:484) concluyó que la gestión discrecional de carteras de inversión no estaba exenta, pese a que la sentencia del mismo tribunal de 13 de diciembre de 2001, CSC Financial Services, C-235/00 (EU:C:2001:696) mantenía la conclusión contraria.

Procedimiento

A raíz del mencionado cambio de criterio, la DGT también modificó el criterio contenido en sus consultas señalando que lo hacía por mor del cambio de la jurisprudencia comunitaria a raíz de la sentencia de 2012.

En esa situación, en 2014 se produjo una regularización que afectaba a ejercicios previos a la sentencia del TJUE de 2012 y en la que la AEAT aplicó el nuevo criterio contenido ya en la doctrina de la DGT.

El contribuyente defendía la improcedencia de aplicar retroactivamente el criterio de la segunda sentencia del TJUE recaída, porque en aplicación del principio de protección de la confianza legítima debe ampararse a quien actuó ajustándose a los signos externos y concluyentes del poder público, proponiendo que un cambio de criterio jurisprudencial no puede ser aplicado retroactivamente dado que supone una modificación del cambio normativo jurídico vigente.

El TS señala que en la Sentencia del TJUE de 2012 nada se dice sobre la existencia de un cambio de criterio y, en consecuencia, nada específico se declara sobre los efectos temporales del mismo. Siendo así, los efectos interpretativos serían *ex tunc*: dado que la interpretación que hace el TJUE de una norma de Derecho comunitario se limita a aclarar y precisar el significado y el alcance de la misma, tal y como debería haber sido entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor, por lo que debe ser aplicada a relaciones jurídicas nacidas antes de la sentencia.

Únicamente con carácter excepcional, puede el TJUE, aplicando el principio de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, limitar en el tiempo los efectos de sus criterios interpretativos. Cuando se hace tanto el cambio de criterio como la limitación de su aplicación deben hacerse en un “momento único”, es decir en la propia sentencia que contiene el primero, con lo cual se garantiza la unidad de trato de los afectados por el cambio en todos los Estados miembros. En esta línea, la doctrina del acto aclarado solo tiene sentido por el carácter vinculante de las sentencias del TJUE respecto de los jueces nacionales.

Considera el TS que el criterio del contribuyente vendría a equiparar un cambio jurisprudencial con una modificación normativa. Esa circunstancia puede apreciarse -señala dicho Tribunal con apoyo en varias sentencias del TJUE- en un sistema de *common law* en el que el precedente actúa como norma y el cambio de precedente innova el ordenamiento jurídico, procediendo entonces la retroactividad de las decisiones judiciales, pero en el Derecho continental, los tribunales no están vinculados por la regla del *prospective overruling*, rigiendo por el contrario el *retrospective overruling*.

Los principios de seguridad y confianza legítima no pueden entenderse de una manera absoluta como si generasen en los afectados un derecho adquirido a la aplicación de una determinada jurisprudencia, pues la evolución de esta no es en sí contraria a la correcta administración de justicia. Dichos principios se garantizan mediante la prescripción, la firmeza de los actos o la preclusividad.

Respecto del cambio efectuado en la doctrina de la DGT tras la sentencia del 2012, la misma resulta conforme a Derecho pues no se le puede exigir a dicho órgano una inactividad impropia del mismo y, además, aunque el mismo no se hubiera producido, la doctrina de la DGT no tiene capacidad alguna de limitación sobre los efectos de las sentencias del TJUE.

Partiendo de que el caso que se juzga en la sentencia del TS comentada plantea los límites de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, consideramos que, si bien es cierto que dichos principios no son absolutos ni pueden petrificar situaciones contrarias a Derecho, sí deberían amparar situaciones como la del recurrente en esta sentencia del TS. Ahora bien, dado que se trata del ámbito europeo era imprescindible que fuera la propia sentencia del TJUE la que hubiera establecido el límite en la aplicación temporal del nuevo criterio con base en que, si la segunda sentencia recaída interpretaba la norma desde su promulgación, la primera también lo hacía y por ello pudiera haber sido más adecuado establecer en este caso cierta limitación temporal de efectos de la segunda sentencia. Pero eso debió resolverse por el TJUE, no siendo posible hacerlo a nivel nacional.

Si bien la Inspección de los tributos está habilitada para solicitar y que se le conceda el acceso al domicilio y a la información en repositorios telemáticos contenida en este en el contexto de un procedimiento de inspección, es necesario que el auto de entrada justifique específicamente el acceso a esa información para salvaguardar los derechos fundamentales del artículo 18 de la Constitución

José Suárez y Pepe Morató | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:3662)

La sentencia analizada resuelve un recurso de casación interpuesto contra la sentencia desestimatoria del recurso de apelación previo instado ante el TSJ de Madrid contra el auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 29 de Madrid por el cual se autorizó la entrada de la Inspección en el domicilio de la entidad recurrente en el contexto de un procedimiento inspector al que la misma se encontraba sometida. En este sentido, en relación con la entrada en el domicilio, se discute por la recurrente el potencial acceso e intervención de las comunicaciones, así como la infracción de las garantías necesarias para que se permita la misma en defensa de los derechos fundamentales establecidos en la Constitución.

Así, admitido a trámite el recurso de casación, las cuestiones que entendió la Sala de Admisión del TS que presentaban interés casacional objetivo son las siguientes:

- *“-Determinar si, la Inspección de los tributos está habilitada legalmente para solicitar y el Juez de lo Contencioso-administrativo tiene competencia para ordenar la intervención de las comunicaciones de los contribuyentes a efectos de investigar actos o hechos con trascendencia tributaria en el curso de un procedimiento tributario.*
- *Aclarar si; el acceso a la información contenida en cualesquiera repositorios telemáticos de datos que se encuentren en un domicilio constitucionalmente protegido o sean accesibles desde aquel, requiere que el auto que autoriza la entrada contenga un razonamiento explícito, específico e individualizado de las razones que legitiman el acceso a la gran cantidad de información contenida en aquellos, de forma que se asegure la salvaguarda de los derechos fundamentales consagrados en los artículos 18.1 y 18.3 de la Constitución.”*

Pues bien, atendiendo a su jurisprudencia previa, con respecto a la primera de las cuestiones con interés casacional objetivo, el TS concluye que, efectivamente, la Inspección está habilitada para solicitar al Juez de lo Contencioso-Administrativo -y este tiene competencia para ordenarlo- la intervención de las comunicaciones de los contribuyentes en el curso de un procedimiento tributario.

Sin embargo, señala el TS que el auto de entrada debe contener una motivación específica e individualizada que justifique el acceso a la información en repositorios telemáticos, asegurando la salvaguarda de los derechos fundamentales.

En lo que respecta a la segunda de las cuestiones con interés casacional objetivo, el TS establece que el acceso a la información contenida en equipos o repositorios informáticos en un domicilio constitucionalmente protegido requiere además que el auto de entrada justifique específicamente el acceso a esa información para salvaguardar los derechos fundamentales del artículo 18 de la Constitución. Así, establece el TS que debe ponderarse la necesidad y proporcionalidad del acceso a tales datos, su naturaleza, la afeción a la actividad empresarial o profesional de los equipos, y los derechos del titular, ya sea una persona física o jurídica.

A la vista del criterio interpretativo expuesto, el TS procede a casar la sentencia de apelación recurrida por la entidad, por cuanto esta no se atiene a la doctrina expuesta al descartar la necesidad de una motivación específica respecto del

acceso a repositorios telemáticos de datos o a los equipos informáticos, independientemente de que sí se cumpla en el auto que autorizó el acceso con los requisitos relativos a la motivación, necesidad y proporcionalidad de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de la recurrente.

La base de la sanción impuesta al socio -persona física- no será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física e ingresada por la sociedad respecto de las mismas rentas, en la medida en que la simulación negocial se produjo en el contrato de cesión de derechos de imagen (y no en la interposición de la sociedad)

Diego Marín-Barnuevo y Ángel Gil | Of Counsel y abogado

› Resolución del TEAC de 20 de marzo de 2024 (R.G. 3407/2021)

El TS ha establecido doctrina jurisprudencial sobre la base de la sanción en caso de operaciones vinculadas en varias sentencias (6 de junio de 2023, ECLI:ES:TS:2023:2432, se cita por todas) disponiendo que *“En supuestos de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, por un lado, se regulariza en el Impuesto de Sociedades a la sociedad, devolviéndole las cantidades que procedan y, por otro lado, se regulariza a su socio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, imputándole las rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción”*.

Asimismo, y en sentido distinto, en relación con la base de la sanción en el caso de existencia de simulación del artículo 16 de la LGT, el Alto Tribunal ha sentado (sentencia de 8 de junio de 2023, ECLI:ES:TS:2023:2637, que se cita por todas) que *“la base de la sanción será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas.”*

Esa doctrina (por referencia a la última traída a colación) se debe aplicar en todas las situaciones similares, claro, pero en la resolución analizada el TEAC se plantea la procedencia de su aplicación al supuesto controvertido, que no era exactamente igual porque se trataba de un supuesto de simulación negocial del contrato de cesión de derechos de imagen entre el socio persona física y la sociedad. Y entiende que, en la medida en que en el supuesto controvertido la simulación negocial se produjo en el contrato de cesión de derechos de imagen y no en la interposición de la entidad, no resulta de aplicación la doctrina fijada en la sentencia citada, porque las dos partes intervinientes son materialmente la misma persona.

De este modo concluye el TEAC que dicha doctrina jurisprudencial *“se limita a casos en los que se haya declarado simulada la interposición de una sociedad considerando que su actividad corresponde al socio en cuya base imponible se integran las rentas facturadas por la interpuesta”*.

Por ese motivo, considera que la doctrina no es aplicable en la controversia suscitada en vía económico-administrativa, porque *“la simulación apreciada por la Inspección no se produjo en la interposición de la sociedad, sino en el contrato de cesión de derechos de imagen celebrado por el reclamante con ella. No se ha declarado simulada la interposición de una sociedad, considerando que su actividad corresponde al socio, de modo que no estamos en un caso en el que “desde la perspectiva fiscal el recurrente y la entidad Lud, SL materialmente son la misma persona”, por lo que no se dan las premisas que llevaron a la sentencia citada a tener en cuenta en la base de la sanción impuesta al socio lo pagado por la sociedad a la Hacienda española”*.

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

El TS incorpora de la jurisprudencia comunitaria el concepto “por motivos de política medioambiental”

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:3993)

En el asunto de referencia, el TS concluye sobre el acomodo al Derecho de la UE del gravamen establecido en la Ley de Impuestos Especiales a las adquisiciones de gas natural destinado a producción de electricidad y calor en plantas de cogeneración.

En particular, la parte recurrente sostiene que el establecimiento del gravamen es contrario a lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96 que establece una exención obligatoria al consumo de productos energéticos para la producción de electricidad, si bien, habilita a los Estados miembros a inaplicar la exención por motivos medioambientales.

En este sentido, esta Sentencia tiene máxima relevancia, pues en ella el TS aplica a la jurisprudencia nacional el concepto “por motivos de política medioambiental” establecida por el TJUE en la Sentencia de 22 de junio de 2023, Asunto C-833/21, Endesa.

El TS se hace eco de la jurisprudencia comunitaria y señala que los escenarios en los que a juicio del TJUE se puede considerar justificada la imposición por motivos medioambientales son:

- 1) Que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión.
- 2) De no existir ese vínculo, que el gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se conciba, por lo que respecta a la estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medioambiente.

Concluye el TS en su análisis sobre la concurrencia o no de los motivos de carácter medioambiental en el gravamen sobre el gas natural para la producción de la electricidad que (i) el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos carece de una afectación específica, y (ii) los elementos esenciales de la estructura del impuesto no están configurados de forma que puedan influir en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente.

Por tanto, el TS entiende que la referida exención debería ser obligatoria, por efecto vertical directo, y que la supresión de la exención que se estableció en la legislación española no se basa, en realidad, en motivos medioambientales únicos que posibilitan la inaplicación de dicha exención.

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

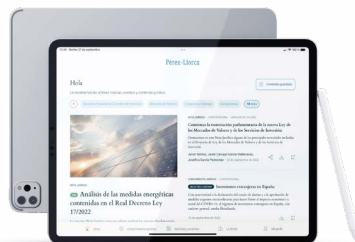
Alejandra Flores | Abogada de Fiscal

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

