

# **DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO- ADMINISTRATIVOS RELATIVA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. OTROS CRITERIOS ECONÓMICO- ADMINISTRATIVOS RELEVANTES.**

**Fco. José Palacio Ruiz de Azagra**

# IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

# HECHO IMPONIBLE

**TEAC 25/9/ 2023 ( RG 1269-2022):**

**Asunto:**

Presunción de rentas. Pasivos ficticios. Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2023 (recurso de casación núm. 6934/2020)

**Criterio:**

Cuando nos encontramos ante pasivos ficticios por deudas inexistentes registradas en contabilidad, es al sujeto pasivo al que le corresponde probar su origen/realidad para evitar que entre en juego la presunción de existencia de rentas no declaradas.

En cuanto a la imputación temporal de dicha renta, el contribuyente puede emplear, para acreditar que la renta presunta corresponde a un determinado período distinto del que se ha referido en la liquidación, cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluidos los libros de contabilidad de los empresarios debidamente legalizados.

Asumiendo que la contabilidad, debidamente legalizada, es prueba suficiente de la existencia de los pasivos, la aportación de una contabilidad legalizada correspondiente a un ejercicio prescrito en la que consten esos pasivos supone la prueba de su existencia en esos ejercicios, lo que impide su imputación a un ejercicio posterior no prescrito salvo la labor de prueba, al respecto, que pueda hacer la Inspección demostrando que esos pasivos que figuraban en la contabilidad de un ejercicio prescrito han pasado a tener la consideración de "inexistentes" en un ejercicio posterior.

# CONTRIBUYENTES

**Resolución TEAC: 00/03248/2022/00/0: 22/09/2022**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Momento en el que una sociedad se convierte en sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Registro o Inscripción de la escritura de constitución en el Registro Mercantil.

**Criterio:**

Siguiendo el criterio jurisprudencial, la sujeción al Impuesto sobre Sociedades se origina en la fecha del primer acceso de la escritura al Registro Mercantil, siempre, -claro está-, que el correspondiente asiento no hubiera caducado o no hubiera sido anulado.

En consecuencia, en este supuesto la fecha de presentación en el Registro Mercantil de la escritura de constitución que motiva su posterior Inscripción, fijada por la sociedad interesada en la declaración censal como inicio de la obligación de presentar el Impuesto sobre Sociedades, es correcta.

# CONTRIBUYENTES

STS de 17 de junio de 2024 rec.331-2023

“..... 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 impuesto sobre sociedades sino la sujeción de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF. Esto, incluso, si antes de la fecha del devengo ya se ha causado el asiento de presentación y la inscripción se produce con posterioridad a dicha fecha.”

En igual sentido STS de 20-6-2024 rec 1984-2023

# AUTOLIQUIDACIÓN

## **Resolución TEAC: RG 07498/2015 de 02/03/2016**

Cuando el período impositivo del Impuesto sobre Sociedades concluya el 30 de junio, el plazo de 6 meses se computa de fecha a fecha y, por tanto, concluye el 30 de diciembre siguiente. En consecuencia, los 25 días para presentar la declaración empiezan a computar el 31 de diciembre y concluyen el día 24 de enero siguiente. La misma regla deberá regir siempre que el período impositivo termine el último día de un mes que no tenga 31 días.

- ▶ **STS de 14-2-2023 rec 802-2021.**

# IMPUTACIÓN TEMPORAL

**Sentencia Tribunal Supremo, Recurso nº 7261/2022: 22/03/2024**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Imputación temporal de gastos. Se cuestiona si procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito.

**Criterio:**

“A los efectos del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, siempre que la imputación del gasto en el ejercicio posterior no comporte una menor tributación, respecto de la que hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, pese a que el ejercicio en el que se devengó el referido gasto se encontrase prescrito.”

**Nota:** Se menciona la sentencia 1081/2021 de 22 de julio- rca. 1118/2020-, en la que el TS se refiere a la prescripción, como límite al ejercicio de los derechos por parte del administrado, precisando la posibilidad de que la Administración compruebe ejercicios no prescritos.

**Nota:** La sentencia establece un criterio contrario a la doctrina TEAC, en resoluciones de 17 de marzo de 2010 (RG 1951/2009) y de 15 de marzo de 2011 (RG 3052/2008).

# IMPUTACIÓN TEMPORAL

**Sentencia Tribunal Supremo, Recurso nº 1739/2022: 06/02/2024**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Se cuestiona el ejercicio tributario al que deben imputarse los ingresos en concepto de devoluciones de impuestos que en su día se contabilizaron como gasto. Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos

**Criterio:**

La imputación temporal a efectos del Impuesto de Sociedades de las cantidades devueltas por la Administración tributaria, como consecuencia del ingreso indebido de un tributo efectuado por el contribuyente tras la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea del citado tributo, deben imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión."

Notas:

- 1-Criterio reiterado en sentencias del TS de 6 de febrero de 2024 (recurso 1739/2022), y de 12 de febrero de 2024 (recurso 5690/2022 y 7/2022)
- 2- Esta doctrina es contraria al criterio de este TEAC en resoluciones de 23/11/2021 (RG 7098/2020) y 20/12/2021 (RG 1768/2019)

# IMPUTACIÓN TEMPORAL

## V1902-24: Imputación del ingreso Impuesto sobre Sociedades

Las partes formalizarán, mediante escritura pública, la compraventa de un local, abonándose una parte del precio a la firma de la misma, quedando pendiente de pago la parte restante que se abonará en un plazo máximo de 7 años. En la escritura de compraventa se pactará una condición suspensiva de reserva de dominio a su favor, en virtud de la cual no se transmitirá el dominio ni se hará entrega de la posesión del local en tanto no se satisfaga por completo el precio convenido.

De conformidad con lo expuesto, cabe considerar que los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del local en cuestión no se transferirán en tanto no se produzca el completo pago del precio pactado. Por tanto, en el momento de la formalización de la escritura pública no se producirá el devengo de ingreso alguno, teniendo, en su caso, las cantidades percibidas la consideración de pasivo (deuda). Será posteriormente, con el completo pago del precio pactado, cuando se produzca la transferencia de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del local, lo que determinará el devengo del ingreso que formará parte de la base imponible de la consultante en dicho periodo impositivo.

# IMPUTACIÓN TEMPORAL

- ▶ **Resolución TEAC: 2183/2016 de: 14/05/2019**

- ▶ **Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Imputación temporal de la ganancia patrimonial obtenida. Momento de ejercer la opción.

- ▶ **Criterio:**

El contribuyente no puede modificar la opción de imputación de renta vía autoliquidación complementaria presentada fuera de plazo. Esta opción sólo puede ejercitarse cuando se declara fiscalmente dentro del periodo reglamentario de declaración por el Impuesto y ejercicio de que se trate, pues es en tal acto de conocimiento, y también de voluntad, donde se determina la base imponible.

# IMPUTACIÓN TEMPORAL

**Resolución TEAC: 00/05502/2020 de 22/09/2022**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Ganancias patrimoniales. Imputación temporal. Criterio de imputación de operaciones a plazos.

**Criterio:**

Para que exista la posibilidad de aplicar el criterio dispuesto para las operaciones a plazos, es necesario que exista un calendario de pagos delimitado que establezca el importe a pagar en cada una de las fechas previstas, las cuales también deben estar delimitadas. En base a lo expuesto no es posible considerar como operación a plazos aquella cuyo precio se condiciona a hechos futuros que pueden ser o no posibles, esto es, sin prefijar un calendario de vencimientos y pagos, dado que dicho precio no se ha devengado y, por lo tanto, no puede ser objeto de contabilización.

# LIBERTAD AMORTIZACIÓN

- ▶ **Resolución TEAC: 1524/2017 de: 14/02/2019**

- ▶ Asunto:

Impuesto sobre Sociedades. Aplicación del beneficio fiscal de “la libertad de amortización”. Ejercicio de la opción.

- ▶ Criterio:

La libertad de amortización es una opción y sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración. De forma que, si un sujeto pasivo decide en la declaración de un ejercicio no acoger a “la libertad de amortización” determinados bienes y/o derechos, posteriormente ya no podrá mudar esa opción respecto de ese ejercicio. Pero ello no le impedirá poder disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos

# PÉRDIDAS POR DETERIORO

**TEAC : 2177/2018:** La empresa continuó sus relaciones comerciales con los morosos sin ningún tipo de restricción, advertencia, etc, lo que evidencia una ausencia de riesgo de impago. El PGC exige para la dotación de la pérdida por deterioro la existencia de un riesgo respecto al cobro del crédito.

**TEAC: 2389/2017/00/0 :** La vinculación, ha de apreciarse a la fecha de devengo del impuesto del ejercicio respecto del que la provisión se pretende deducir y no respecto al ejercicio en el que nace el crédito.

# PÉRDIDAS POR DETERIORO

**Resolución TEAC: 7366/2019 de 26 de abril de 2022**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación de existencias basada en meras expectativas de depreciación.

**Criterio:**

No resulta fiscalmente deducible la provisión por depreciación de existencias si no está basada en una acreditada disminución, ya producida, del valor de mercado de las mismas sino en una mera expectativa de depreciación, no pudiéndose entender acreditada la depreciación por el mero transcurso del tiempo sin que un tipo determinado de mercancías se hayan vendido, como es lo que la entidad aquí planteaba. La provisión por depreciación o pérdida por deterioro de existencias se dotará contablemente y, en consecuencia, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades cuando, en la fecha de cierre del ejercicio se justifique que su valor de mercado es inferior a su precio de adquisición o coste de producción.

# GASTOS NO DEDUCIBLES

**Resolución TEAC: 00/08895/2021: 22/04/2024**

**Asunto:**

Impuesto sobre sociedades. Deducibilidad de retribuciones. Supuesto de Administradores con dualidad de funciones: deliberativas y ejecutivas. Cargo retribuido previsto en los Estatutos. No aprobación en Junta.

**Criterio:**

Las retribuciones percibidas por los Administradores de una entidad con funciones deliberativas y ejecutivas, que consten debidamente acreditadas y contabilizadas y que correspondan a unos servicios efectivamente prestados, aún sin estar prevista en los Estatutos su aprobación en Junta, deben ser consideradas como un gasto fiscalmente deducible al tratarse de retribuciones onerosas.

La no previsión en los Estatutos de las retribuciones concretas a percibir por los Administradores no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y, sin más, la improcedencia de su deducibilidad.

STS de 18 de enero de 2024 (rec.cas.nº 4378/2022) y de STS de 13 de marzo de 2024 (rec. cas. nº 9078/2022).

# GASTOS NO DEDUCIBLES

**Resolución TEAC RG 1701/2020 (25 de enero de 2022)**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Gastos fiscalmente no deducibles. Gasto derivado de la cuota liquidada por la Inspección en concepto de retenciones a cuenta de rendimientos del trabajo/profesional.

**Criterio:**

No resulta deducible el gasto derivado de las retenciones exigidas por acta de Inspección puesto que la retención no supone un gasto para la entidad sino un derecho de crédito frente al trabajador, que ha obtenido una remuneración neta superior a la debida. En el caso de no repercusión al trabajador, se considera que la entidad está asumiendo un gasto que no le corresponde, por lo que tendría la consideración de liberalidad y no sería deducible, según el artículo 14.1 e) del TRLIS.

# GASTOS NO DEDUCIBLES

**Resolución TEAC 00/04054/2021 (28 de junio de 2022)**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. IVA regularizado en actas de Inspección devengado por operaciones sujetas y no exentas. Deducibilidad.

**Criterio:**

El IVA devengado con ocasión de operaciones sujetas y no exentas, cuya repercusión es obligatoria sobre la persona a la que se presta el servicio o se efectúa la entrega de bienes, tanto en el caso de que la repercusión fuera posible como cuando ésta no puede llevarse a efecto, y que hubiera debido repercutirse no tiene la consideración, en ningún caso, de gasto fiscalmente deducible para el sujeto pasivo que realiza la operación gravada.

# RESERVA DE CAPITALIZACION

## **V2490/2022. Incumplimiento del incremento del mantenimiento de los fondos propios en Reserva de Capitalización**

Si la entidad incumpliese el requisito previsto en el artículo 25.1.a) de la LIS deberá efectuar la regularización de las cantidades indebidamente reducidas. A estos efectos, que se entiende por cantidad indebidamente reducida el importe de la reserva de capitalización aplicada que se corresponda con la cuantía del incremento de los fondos propios respecto de los que se ha incumplido el requisito de mantenimiento.

Por lo tanto, a efectos de realizar esta regularización, en el caso de que se haya mantenido parte del incremento de los fondos propios la regularización debe hacerse sobre la parte del mismo que no se mantiene.

# RESERVA DE CAPITALIZACION

**Resolución TEAC: 00/05702/2022: 22/02/2024**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Reserva de capitalización. Art. 25 LIS. Rectificación de autoliquidación.

**Criterio:**

La reducción de la base imponible derivada de la dotación de la reserva de capitalización se configura en el artículo 25 de la LIS como un derecho y no una opción tributaria, pues el precepto no describe alternativas entre las que haya que elegir, de manera que si no se ejercita la opción sea de aplicación un régimen general, sino que regula la facultad de los contribuyentes que cumplan una serie de requisitos de aplicarse un beneficio fiscal, no pudiendo entender que la decisión de aplicarse o no tal incentivo suponga optar entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En consecuencia, tratándose de un derecho, nada impide su rectificación con posterioridad al periodo reglamentario de declaración.

## COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES

### **Sentencia Tribunal Supremo, Recurso nº 1118/2020 de 22/07/2021**

Rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer *ex novo* bases imponibles negativas supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto.

Esto es, la rectificación permite compensar bases imponibles negativas con las positivas del ejercicio, pero no crear también las bases negativas a efectos de tal compensación.

# TIPOS DE GRAVAMEN

**TEAC de 25-9-2023, RG 6317-2021**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Aplicación del tipo de gravamen reducido del art. 29 de la LIS para entidades de nueva creación. Requisito negativo de no pertenecer a un grupo mercantil. Entidad que ha pasado a formar parte de un Grupo de Sociedades. Concurrencia del requisito en la fecha de constitución de la entidad o en el momento del devengo de la obligación tributaria.

**Criterio:**

La determinación del tipo de gravamen ha de realizarse teniendo en cuenta la situación de la entidad en la fecha de devengo; y, en este caso, debe analizarse la situación a la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo en que se obtiene, por primera vez desde la constitución, una base imponible positiva y al siguiente, al ser esos períodos en los que correspondería aplicar ese tipo de gravamen bonificado para entidades que tengan la consideración de ser "de nueva creación"

En el mismo sentido el criterio de la Dirección General de Tributos en su contestación a Consulta Vinculante (V18953/21) de 21 de junio.

# DEDUCCIONES

**Resolución TEAC: 00/03132/2022: 22/02/2024**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Deducción por I+D+i. Procedencia de la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes. Aplicación de la STS de 24/10/2023 (rca 6519/2021).

**Criterio:**

El Tribunal Supremo en su reciente sentencia de fecha 24/10/2023 (rec. n.º 6519/2021) se ha pronunciado reconociendo la posibilidad de acreditar "ex novo" deducciones de I+D+IT que no se han incluido en la autoliquidación del periodo de origen -en el que se incurrió en los gastos que se pretenden incluir como base de la deducción- incluyéndolas directamente en la autoliquidación del periodo posterior.

# DEDUCCIONES

El Tribunal Supremo señala expresamente como "ratio decidendi" de la Sentencia de la AN de la que procede el recurso de casación la "vinculación y alcance de las consultas vinculantes de la DGT respecto del supuesto contemplado", y no analiza de forma directa y con carácter general la cuestión de si debe exigirse o no, como requisito sustancial para la deducción de I+D+IT de un ejercicio, que los importes de deducción correspondientes previamente se hubieran incluido en las autoliquidaciones de los ejercicios en los que los proyectos innovadores se efectuaron, y los gastos e inversiones correspondientes se produjeron.

No obstante, el Alto Tribunal concluye que sí existe una identidad total en lo sustancial y relevante entre las contestaciones a consultas vigentes en aquel momento (se citan V-0802-11, V-0297-12 y V-2400-14) y el caso que se examina, y que sí es posible aplicar o declarar una deducción de I+D+IT en un ejercicio por gastos generados en ejercicios anteriores no constando la declaración de esa deducción en la liquidación (autoliquidación, liquidación administrativa) de esos ejercicios anteriores en los que se incurrió en los gastos en cuestión, sin siquiera exigir la rectificación de esa autoliquidación.

Pues bien, siendo el plazo de aplicación de la DIT de 18 años, de acuerdo con la reciente sentencia del Tribunal Supremo de fecha 24/10/2023 (rec. n.º 6519/2021), deberá proceder la Inspección a comprobar si los gastos incurridos por la entidad en los ejercicios 2006 a 2011 (incluidos en el citado plazo de 18 años) son válidos a efectos de aplicar la pretendida deducción y ello, con independencia de que dicha deducción no hubiera sido previamente declarada por la interesada.

# DEDUCCIONES

## ▶ CV V1718-24, de 11/7/2024

“De conformidad con lo expuesto, el criterio de este Centro Directivo se mantiene inalterado, por lo que las deducciones objeto de la presente consulta solo podrán aplicarse en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2023 si su importe constase debidamente consignado en cada una de las autoliquidaciones correspondientes a los respectivos períodos impositivos en los que se generaron (esto es, 2019 y 2020).

Por tanto, en la medida en que no haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la LGT, la entidad consultante deberá instar la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los períodos impositivos 2019 y 2020, a efectos de consignar la deducción por actividades de I+D+i, generada en cada uno de los referidos periodos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la LIS. “

# DEDUCCIONES

**Tribunal Supremo, recursos de casación n ° 948; 1633 y 1635/2023**

El art. 35.4 del TRLIS de 2004, prevé que las empresas puedan pedir un informe al Ministerio de Ciencia e Innovación (MCIN) para la deducción fiscal por innovación tecnológica. Ese informe, según la ley, es vinculante para la Administración tributaria. Dados sus términos, el informe vincula a la Administración, aquí a la AEAT, en todos sus aspectos, es decir, no solo en lo referente a la calificación del proyecto como integrante de tal innovación tecnológica, sino también en las inversiones y gastos que, presentados por las empresas, hayan sido evaluados de forma positiva.

En particular, tales informes vinculantes no pueden ser rebatidos ni ignorados por los órganos de la Administración tributaria, ni en la calificación de los proyectos como merecedores de la deducción fiscal, ni en lo relativo a los gastos incluidos en el proyecto o proyectos y acompañados a la consulta.

Basta con considerar que el informe vinculante -para la Administración- del art. 35.4 TRLIS, incorpora todos los elementos precisos para que la sociedad pueda aplicar la deducción en la cuota del impuesto sin temor a ser corregida por ulteriores opiniones de los órganos internos de la Administración.

# DEDUCCIONES

Resolución TEAC: [00/00199/2022/00/0](#) de 21/10/2024

## Asunto:

Impuesto sobre Sociedades. Deducciones por actividades de investigación y desarrollo. Alcance de la vinculación del informe del Ministerio de Ciencia y Tecnología. Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2024 (recurso 948/2023) y de 9 de octubre de 2024 (recurso 1633/2023).CAMBIO DE CRITERIO

## Criterio:

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en sentencias de 8 de octubre de 2024 (recurso 948/2023) y 9 de octubre de 2024 (recurso 1633/2023), en el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004, el informe a que se refiere el art. 35.4 de dicho cuerpo legal para la deducción por innovación tecnológica vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos, es decir, no solo en lo referente a la calificación del proyecto como integrante de tal concepto, sino también en las inversiones y gastos que, presentados ante el órgano al que se consulta, hayan sido objeto de evaluación positiva.

La presente resolución supone un cambio de criterio respecto del mantenido por este Tribunal Central en relación con el aplicado para ejercicios en que resultaba de aplicación el TRLIS de 2004 en resoluciones de 09/04/2019 (RG 7906/2015) y de 21/07/2020 (RG 2422/2019).

Para los ejercicios en que resulte de aplicación la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, el informe a que se refiere el art. 35.4 de dicho cuerpo legal tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria exclusivamente respecto de la calificación de las actividades como innovación tecnológica pero no respecto de la delimitación de la base de la deducción o su cuantificación.

# DEVOLUCIONES

**Resolución TEAC: 00/05412/2023/00/0: 19/11/2024**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sociedades. Devolución derivada de la normativa del tributo versus devolución de ingresos indebidos. Devolución adicional que se reconoce al incrementar, a resultas de una solicitud de rectificación de autoliquidaciones, la cuantía de la deducción por investigación y desarrollo del artículo 35 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) previamente aplicada.

**Criterio:**

La devolución adicional ocasionada, a resultas del incremento en una solicitud de rectificación de autoliquidación, de la cuantía previamente aplicada de la deducción por investigación y desarrollo del artículo 35 LIS hasta alcanzar el máximo legal previsto en el artículo 39 LIS, no tiene la calificación de ingreso indebido, sino de devolución derivada de la normativa del tributo.

Unificación de criterio

**OTROS CRITERIOS ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS RELEVANTES**

# PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Tribunal Supremo, Recurso nº 7664/2022: 26/06/2024

## Asunto:

IVA. Efectos de las sentencias dictadas por el TJUE interpretando el derecho de la Unión Europea en materia de IVA. Efectos de un cambio de criterio adoptado por la DGT en cumplimiento de la jurisprudencia emitida por el TJUE en materia de IVA.

## Respuesta:

Las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, interpretando el derecho de la Unión Europea en materia de IVA en una cuestión prejudicial planteada por un órgano judicial de otro estado miembro, tienen efectos ex tunc sobre la administración tributaria española, a menos que la sentencia hubiera limitado sus efectos.

Un cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en cumplimiento de la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de la aplicación de una exención en el impuesto sobre el valor añadido a una determinada prestación de servicios, permite a la Administración regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio consolidado anterior respecto de ejercicios no prescritos previos a tal cambio de doctrina.”

# PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

**TEAC: 00/05682/2021/00/0: 14/03/2024**

**Asunto:**

Procedimiento de recaudación. Acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria en virtud del artículo 43.1.a) LGT. Naturaleza sancionadora. Necesidad de identificar en el acuerdo de manera concreta la conducta negligente imputable al administrador.

**Criterio:**

Habiendo sido declarada por el Tribunal Supremo la naturaleza sancionadora de la responsabilidad subsidiaria regulada en el artículo 43.1.a) LGT, la Administración se encuentra obligada a proporcionar una cierta explicación y razonamiento de la conducta imputable al administrador o de la ausencia de ella, reveladora de su falta de diligencia.

Es preciso que la Administración identifique de manera concreta, aunque sea mínimamente, la conducta negligente imputable al administrador, a fin de que, efectuada la imputación de responsabilidad, pueda después el administrador tener la posibilidad de rebatir y, en su caso, acreditar, el hecho extintivo de la misma.

**Calificación: Doctrina**

# PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

**TEAC: 00/02887/2021/00/0: 17/06/2024**

## **Asunto:**

Procedimiento de recaudación. Declaración de responsabilidad subsidiaria. No necesidad por la Administración de agotar todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria con carácter previo ni, en su caso, exteriorizar el fundamento de su decisión cuando concluya que no procede declarar la responsabilidad solidaria. STS de 22 de abril de 2024 (rec. casación nº 9119-2022). CAMBIO DE CRITERIO

## **Criterio:**

En aplicación del criterio de la STS de 22 de abril de 2024 (rec. casación nº 9119-2022), la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar con carácter previo todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria, de tal forma que si Administración tributaria, analizada la realidad que determina el nacimiento de la concreta obligación tributaria y los indicios que pudieran existir sobre la existencia de posibles responsables solidarios, llega a la conclusión de que no procede declarar ninguna responsabilidad solidaria, puede, sin necesidad de exponer el fundamento de su decisión, declarar sin más trámites la responsabilidad subsidiaria que aprecie. Supone un cambio de criterio del TEAC respecto al mantenido en resoluciones anteriores.

# PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

**TEAC: 00/02828/2023/00/0: 17/07/2024**

## **Asunto:**

Procedimiento recaudatorio. Prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de deudas tributarias liquidadas. Interrupción de la prescripción. Solicitud por parte del obligado tributario de una carta de pago.

## **Criterio:**

La solicitud de una carta de pago por parte de un obligado tributario respecto de su deuda no constituye acto con eficacia interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias de acuerdo con el artículo 68.2 c) de la LGT.

**Unificación de criterio.**

# PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

**TEAC: 00/01521/2024/00/0: 19/07/2024**

## **Asunto:**

LGT. IRPF Segunda solicitud de rectificación de autoliquidación basada en el derecho a la aplicación de la DT 2ª de la LIRPF de conformidad con nueva jurisprudencia tras una primera solicitud basada en la resolución dictada por el TEAC en 5 de julio de 2017 en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 7195/2016 que fue desestimada y confirmada la desestimación por resolución firme de un TEA.. Jurisprudencia que era inexistente al tiempo de la desestimación de la solicitud y de su confirmación por el TEA.

## **Criterio:**

Cuando una primera solicitud de rectificación de autoliquidación por parte de un obligado tributario ha sido desestimada y confirmada la desestimación por resolución firme de un Tribunal Económico-Administrativo, le es posible a dicho obligado solicitar por segunda vez dicha rectificación -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada- con base en el derecho a la aplicación de la citada DT Segunda contemplado en la jurisprudencia - inexistente al tiempo tanto de desestimarse la primera solicitud de rectificación como de dictarse la resolución económico-administrativa confirmatoria de dicha desestimación - del Tribunal Supremo, entre otras sentencias de 28 de febrero de 2023 (rec. 5335/2021 y de 5 de mayo de 2023 (rec. 7122/2021) .

## **Unificación de criterio**

# PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

**Resolución TEAC: 00/03690/2023/00: 15/10/2024**

**Asunto:**

Procedimiento de apremio. Posibilidad de dictar providencia de apremio de una deuda tributaria recurrida en reposición sin solicitud de suspensión, una vez transcurrido el plazo legal de resolución del recurso sin haber sido notificada la resolución del recurso de reposición.

**Criterio:**

La Administración no puede dictar la providencia de apremio mientras no de cumplimiento a su deber de resolver expresamente, en tiempo y forma, el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación apremiada, deber que no se agota con el mero dictado del acto administrativo de resolución del recurso de reposición, sino que exige la notificación al interesado.

Este deber, en los casos en que, ex artículo 214.3 LGT, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 104.2 LGT, se entiende cumplido con la realización de un intento de notificación o la puesta a disposición de la notificación por medios electrónicos de la resolución del recurso de reposición en los términos del citado artículo 104.2 LGT, y ello con independencia de que en estos casos la notificación de ambos actos administrativos, resolución del recurso de reposición y providencia de apremio, pueda llegar a ser simultánea.

Unificación de criterio

# PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Resolución TEAC: 00/08680/2021/00/0 : 15/10/2024

## Asunto:

Procedimiento de recaudación. Segundo acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) de la LGT. Vulneración del principio de ne bis in idem en su dimensión procedimental.

## Criterio:

El procedimiento de declaración de responsabilidad del artículo 42.1.a) de la LGT tiene, según el Tribunal Supremo, naturaleza sancionadora, lo que impide a la Administración dictar un nuevo acuerdo de declaración de responsabilidad cuando ha existido un anterior acuerdo de derivación de responsabilidad que fue anulado íntegramente por el Tribunal Central, ya que, según nuestro Alto Tribunal (STS de fecha 29-09-2014 en el recurso de casación para la unificación de doctrina 1014/13), *"una vez anulado el castigo, imponer uno nuevo chocaría frontalmente con el principio ne bis in idem en su dimensión procedimental."*

En el presente caso, el TEAC anuló un procedimiento de derivación de responsabilidad anterior por el art 42.1 a) LGT al haberse anulado por el TEAR por defectos sustantivos todas las deudas tributarias y sanciones derivadas en sede de la sociedad deudora principal al considerar el TEAR que existían defectos sustantivos en la liquidación y en la sanción en sede del deudor principal que hacían necesario se dictase una nueva liquidación y sanción.

# IVA

**Tribunal Supremo, Recurso nº 5250-2/2022: 22/07/2024**

**Asunto:**

ATS: Se acuerda el planteamiento de cuestiones prejudiciales IVA (artículo 96.Uno.4º y 5º de la Ley 37/1992):

**Criterio:**

Se acuerda el planteamiento de cuestiones prejudiciales IVA (artículo 96.Uno.4º y 5º de la Ley 37/1992):

1. ¿Es conforme con la Directiva 2006/112/CE, una norma como la del artículo 96.Uno.4º y 5º de la LIVA, en virtud de la cual no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios tales como los espectáculos deportivos, así como aquellos destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, 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, aunque sí es gasto fiscalmente deducible su importe, a efectos de los impuestos personales sobre la renta (impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre sociedades)?

# IVA

**Resolución: 00/06250/2022/00/0: 18/10/2024**

**Asunto:**

IVA. Vehículos de uso “mixto” que la empresa cede a los empleados para fines particulares de forma gratuita. Dedución de las cuotas soportadas en virtud de contratos de renting.

**Criterio:**

Corresponde al obligado tributario que pretende deducir las cuotas de IVA soportado, acreditar la afectación del vehículo a la actividad. Probada la afectación, se presume que el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es el 50% conforme a lo establecido en el artículo 95.Tres.2ª de la Ley del IVA, salvo que se trate de alguno de los vehículos incluidos en la lista tasada que se relaciona al final de la regla 2ª del apartado Tres de dicho artículo.

Reitera criterio de la resolución de 27-09-2024 (R.G. 00-9152-2021)

**Calificación:** Doctrina

# IRPF

Tribunal Supremo, Recurso nº 8830/2022: 12/04/2024

**Asunto:**

Determinar si, en interpretación del artículo 33.5.c) LIRPF, procede computar las pérdidas patrimoniales declaradas, debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, cuando, en unidad de acto, se computan las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones.

**Respuesta:**

“En interpretación del artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no procede computar, a efectos de este impuesto, las pérdidas patrimoniales declaradas debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o liberalidades, aunque en unidad de acto se computen las ganancias patrimoniales también declaradas, derivadas de ese mismo tipo de transmisiones”.

# IRPF

TEAC: 00/04263/2023/00/0: 19/07/2024

## **Asunto:**

IRPF. Mínimo por discapacidad. Contribuyentes que fueron perceptores de una pensión por incapacidad permanente. Necesidad o no de acreditar, tras alcanzar la edad legal de jubilación, su grado de discapacidad

## **Criterio:**

En los supuestos en los que existe un reconocimiento previo de una pensión por incapacidad permanente (total, absoluta o de gran invalidez), al llegar a la edad de jubilación, el contribuyente mantendrá su derecho a aplicar el mínimo por discapacidad del artículo 60 de la Ley 35/2006, del I.R.P.F. sin que le sea exigible acreditar un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

## **Unificación de Criterio**

# IRPF

TEAC: 00/02172/2023/00/0: 19/07/2024

## Asunto:

IRPF .Opción tributación conjunta. Supuestos de separación legal o ausencia de vínculo matrimonial en los que la guarda y custodia de los hijos sea compartida. Necesidad de mutuo acuerdo previo.

## Criterio:

En casos de separación legal o ausencia de vínculo matrimonial en los que la guarda y custodia de los hijos sea compartida, si no se justifica la existencia de mutuo acuerdo entre los progenitores para que a la "*tributación conjunta*" se acoja uno u otro, mutuo acuerdo que deberá ser previo a la presentación de las declaraciones, los dos progenitores, y también todos los hijos, deberán tributar en régimen de "*tributación individual*", como obliga la imperativa redacción de los artículos 82.1 2ª y 82.2 de la LIRPF, no siendo por ello aplicable en estos casos la reducción del artículo 84.2.4º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

## Unificación de criterio

# IRPF

Resolución TEAC 00-08822-2023. IRPF.

**Asunto:**

IRPF. Rendimientos del Trabajo. Prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único. Aplicación de la reducción del art. 18.2 de la LIRPF

**Criterio:**

Cuando haya que tributar por el IRPF por la **prestación contributiva por desempleo en forma de "pago único"**, y el importe así percibido tenga como **causa última el haber tenido un período de ocupación cotizada de más de dos años**, a ese rendimiento **cabrá aplicarle la reducción del 30% prevista en el art. 18.2 de la LIRPF**, por entenderse generado en un periodo superior a 2 años.

Dicha resolución establece un criterio contrario al mantenido hasta ahora por la Dirección General de Tributos (consultas vinculantes V1534-19 y V0935-23, entre otras).

## SENTENCIA TRIBUNAL SUPREMO STS 1680/2024

### Cuestión de interés casacional:

Determinar si, para fijar el valor de la ganancia o disminución patrimonial a efectos del IRPF, la pérdida de condición de socio del transmitente por haber enajenado a un tercero la totalidad de sus acciones o participaciones, ha de ser considerado «separación del socio», a los efectos de aplicar una norma de valoración u otra del artículo 37.1 LIRPF, en concreto, el apartado b) o el e) de la citada disposición

### Criterio:

El Tribunal desestima la pretensión del obligado tributario, y confirma que, para fijar **el valor de la ganancia o disminución patrimonial** a efectos del IRPF, la pérdida de condición de socio del transmitente por haber enajenado a un tercero la totalidad de sus acciones o participaciones, **no puede ser considerado «separación del socio»** a los efectos de aplicar la norma de valoración del **artículo 37.1.e) de la LIRPF**, resultando **aplicable la norma de valoración del apartado b)** de la citada disposición.

**TEAC: 00/06513/2022: 27/05/2024**

**Asunto:**

IRPF. Inaplicación del régimen FEAC por considerar aplicable la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la LIS. Criterio para delimitar qué efectos de la ventaja fiscal se deben eliminar.

**Criterio:**

Cuando se haya declarado, en los términos y condiciones del artículo 89.2 de la LIS, que una operación FEAC ha tenido como “principal objetivo el fraude o la evasión fiscal”, se deben eliminar “exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal” obtenida por la aplicación de dicho régimen que se muestren abusivos o irregulares.

Esa eliminación también puede afectar al inicial diferimiento que proporcionó la aplicación del régimen, cuando resulte necesario para la eficaz corrección del abuso producido, ya que ningún efecto fiscal puede ser inmune a las consecuencias de la acreditación de que se llegó a él de modo fraudulento o abusivo.

Criterio reiterado en resoluciones TEAC de 22 de abril de 2024 (RG 6448-2022 y RG 6452/2022) y de 27 de mayo de 2024 (RG 6550/2022).

En el mismo sentido se ha pronunciado el TSJ de la Comunidad Valenciana, en Sentencia de 2 de septiembre de 2024 (recurso 454/2023).

**Doctrina**

- ▶ DOCTRINA TEAC desde Rs. DE 27 DE MAYO DE 2024 (RG 00/ 6513/2022 Y 00/6550/2022)
  - ▶ Lo que NO INNOVA el TEAC.
    - ▶ Pauta general de aplicación de Cláusula Antiabuso (CA) del 89.2 LIS:
    - ▶ Ponderación Motivos Económicos Válidos (MEV) /vs/ Fraude o Elusión Fiscal.
  - ▶ Lo que SI INNOVA el TEAC.
    - ▶ Sobre la INAPLICACIÓN PARCIAL del régimen FEAC:
      - ▶ Qué efectos son eliminables y cuáles no.
      - ▶ Eliminar **solo** los efectos abusivos
      - ▶ Eliminar **todos** los efectos abusivos

## EL CASO QUE RESUELVE EL TEAC

✦ 22-12-2016, P. física constituye sociedad ( **Holding**).

✦ 21-12-2017: Socio aporta a S H-I participaciones en una sociedad operativa. ( **Operativa**).

✦ Valor de adquisición 90.000 €

✦ Valor contable (e Importe ampliación de capital de S H-I) **25.000.000 €**

✦ Datos relevantes.

✦ Las reservas pendientes de repartir por S.OP rondan los **24. 000.000**

✦ Entre 2018 y 2019 S.OP reparte a SH-I **4'7** Millones de dividendos.

✦ Con esos recursos, SH-I invierte en productos financieros.

# EL CASO QUE RESUELVE EL TEAC



## REGULARIZACION DE LA INSPECCION

⊕ Aplica **89.2 LIS** porque:

*“No se ha producido, en forma alguna, la **reestructuración o la racionalización de las actividades** de las personas que participan en la operación **ni concurre ningún otro motivo económico válido suficiente**. **Sí se ha producido, sin embargo, una ventaja fiscal evidente al remansar unos dividendos, que gozan de exención, en la sociedad interpuesta de nueva creación**(...) No hay mejora de la gestión, ni reestructuración de actividades, ni reorganización del grupo social, ni cambio de responsables de la gestión y dirección, ni incorporación de nuevos socios.”*

## COMPARATIVA DE SOLUCIONES ( para aportante)

	REG. FEAC	AJUSTE “Clásico “	“AJUSTE TEAC”
▶ GP ejercicio AND	- 0	<b>24.910.000 €</b>	-0
“Reversión” de la GP diferida	<p>-Socio venda las acciones <b> Holding</b></p> <p>- <b> Holding</b> reparta <b>beneficios al socio</b></p> <p>- <b> Holding</b> venda acciones de <b>Operativa <u>antes de 2 años</u> (21.3 y 4 LIS)</b></p>	-----	<p>A medida que (a través de la <b> Holding</b>) aportante puede disponer del beneficio de Operativa sin tributar.</p> <p>-2018 Y 2019: <b>4.700.000</b></p> <p>-Ejercicios siguientes (?)</p>

**¡MUCHAS GRACIAS!**