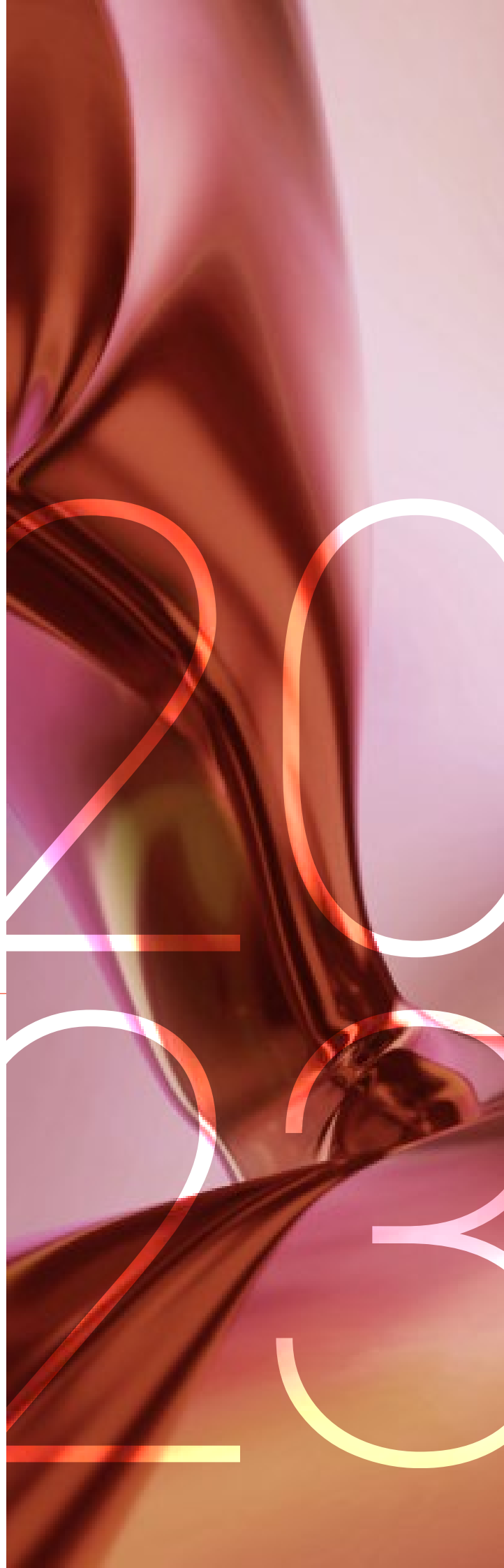


Pérez-Llorca

Newsletter  
**Fiscal**

---

OCTUBRE 2023



# Índice

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

El Tribunal General de la UE anula la decisión de la Comisión que declaraba ilícito el régimen fiscal de deducción del fondo de comercio generado en las adquisiciones indirectas en sociedades no residentes quebrantando la confianza legítima de las autoridades españolas y empresas recurrentes /4

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la facultad de Hacienda para acceder a la información de los dispositivos electrónicos en el ámbito de una actuación inspectora /6

En los supuestos de sociedades interpuestas en los que se aprecie simulación, al contrario que en supuestos de operaciones vinculadas, 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, respecto de las mismas rentas /7

El tipo de gravamen de una tasa debe estar expresamente recogido en la ordenanza fiscal o en su anexo y debe establecerse en función del tipo de uso que se efectúa del dominio público /10

El TS establece que los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo en el IRPF resultarán de aplicación en las indemnizaciones por despido de los altos directivos cuando estos sean también administradores /10

El TS establece la nulidad de la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma /11

El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios del art. 42.1.a) de la LGT comienza el día siguiente de la finalización del plazo de pago en periodo voluntario que correspondía al deudor principal en relación a la liquidación, aunque la sanción fuera exigible más tarde. Para admitir el efecto interruptivo de las actuaciones seguidas cerca del deudor principal es necesario que se haya declarado previamente la responsabilidad tributaria /14

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

DGT /16

# Índice

Test de activos SOCIMIs: las inversiones inmobiliarias realizadas por sociedades francesas “SCI” “SNC”, transparentes a efectos fiscales, no pueden computarse directamente como activos aptos de una SOCIMI española de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2.1. y 3.1 de la Ley de SOCIMIs /16

La tenencia indirecta de inmuebles en España, mediante una cadena de entidades no residentes y residentes, por parte de un no residente, está sujeta al IP y al ISGF cuando los inmuebles representen indirectamente, al menos, el 50% del activo de la sociedad participada directamente y el CDI lo permita /17

Los créditos fiscales generados bajo normativa foral podrán aplicarse en el seno de un grupo de consolidación fiscal de territorio común atendiendo a los límites cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en la normativa de origen /18

Tributación del rescate de un plan de pensiones y un seguro “*unit link*” para un contribuyente acogido al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español /19

El gravamen especial del 19% de las SOCIMIs se devenga el día del acuerdo de distribución del dividendo a cuenta /19

Las cuentas a cobrar derivadas de un contrato de arrendamiento pueden computarse como activos aptos de una SOCIMI a efectos del test de activos /20

Cambio de criterio: las entidades dedicadas a la promoción y desarrollo de parques solares fotovoltaicos dejan de ser consideradas entidades patrimoniales a efectos de aplicar la exención del artículo 21 de la LIS /21

Solo cabe regularizar la ventaja fiscal de la operación de reestructuración si el principal objetivo de esta es el fraude o evasión fiscal, distinta del diferimiento de la tributación inherente al propio régimen de reestructuraciones /22

La DGT analiza una serie de cuestiones planteadas sobre el nuevo tratamiento fiscal del “*carried interest*” /23

El abandono de obras de acondicionamiento de un local arrendado sin que se hayan amortizado completamente debe considerarse como pérdida patrimonial a efectos del IRPF /24

Las ordenanzas fiscales de ICIO no pueden aprobar distintos tipos de gravamen para diferentes tipos de suelo /25

## El Tribunal General de la UE anula la decisión de la Comisión que declaraba ilícito el régimen fiscal de deducción del fondo de comercio generado en las adquisiciones indirectas en sociedades no residentes quebrantando la confianza legítima de las autoridades españolas y empresas recurrentes

José Azqueta y Sergi Aguilar | Socio y abogado

- › Sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2023 recaídas en los asuntos T-826/14 (ECLI:EU:T:2023:582), asuntos T 12/15, T 158/15 y T 258/15 (ECLI:EU:T:2023:583), asuntos T 252/15 y T 257/15 (ECLI:EU:T:2023:584), T-253/15 (ECLI:EU:T:2023:585) y T 256/15 y T 260/15 (ECLI:EU:T:2023:586).

En 2007 y 2011 la Comisión declaró, mediante las Decisiones 2011/5/CE y 2011/282/CE, que el régimen del artículo 12, apartado 5 del TRLIS, referido a la deducibilidad del fondo de comercio para la adquisición de participaciones extranjeras, tanto para las sociedades establecidas en la Unión Europea como para las establecidas fuera de la misma, era incompatible con el mercado interior. Por ello, requirió al Reino de España para que recuperara las ayudas concedidas, admitiendo que dicho régimen pudiera seguir aplicándose durante todo el período de amortización previsto en él, por haber generado una confianza legítima en determinadas empresas beneficiarias del régimen. Así, las ayudas abonadas que cumplieran alguna de las condiciones previstas, no quedaban sujetas a la obligación de recuperación.

En abril de 2012, las autoridades españolas informaron a la Comisión acerca de una nueva interpretación administrativa, por parte de la DGT y, posteriormente, del TEAC, por la que se permitía la aplicación del régimen del artículo 12.5 del TRLIS en las adquisiciones de participaciones indirectas (principalmente, mediante la adquisición de sociedades *holding*), considerando que, el hecho de que la sociedad esté situada en segundos o ulteriores niveles, no debe ser obstáculo para la aplicación de la deducción contemplada.

A raíz de la nueva interpretación, la Comisión informó a España de su decisión de incoar el procedimiento de investigación formal dados los efectos que, en su opinión, se derivaban de ella. En este contexto, la Comisión concluyó que esta nueva interpretación administrativa constituía una “nueva ayuda”, incompatible con el mercado interior, exigiendo al Reino de España que pusiera fin a ese régimen de ayudas y que recuperara las ayudas otorgadas, rehusando en este caso, a diferencia de lo que había concluido en las Decisiones iniciales, renunciar a recuperar las ayudas abonadas en virtud del régimen aquí analizado, salvo cuando se tratara de ayudas individuales abonadas con arreglo a dicho régimen que cumplieran las condiciones de un reglamento *de minimis* o de exención por categoría.

Por su parte, las sociedades demandantes en las diferentes sentencias, así como el Reino de España, alegaron que la Comisión había calificado erróneamente la nueva interpretación administrativa como nueva ayuda, entre otros, por los siguientes motivos: (i) la inexistencia de una nueva ayuda en el sentido del artículo 108 TFUE, apartado 3, y del artículo 1, letra c), del Reglamento n.º 659/1999, en su versión aplicable en el momento de la adopción de la Decisión impugnada y; (ii) violación de los principios de protección de la confianza legítima, de *estoppel* (o de los actos propios) y de seguridad jurídica.

En ese contexto, el Tribunal General anula la Decisión impugnada en su integridad, estableciendo que, además de conculcar el principio de seguridad jurídica, la Decisión impugnada quebrantó la confianza legítima que las autoridades españolas y las empresas en cuestión habían podido deducir de las Decisiones iniciales en lo referente a su aplicación a las adquisiciones indirectas. A este respecto, las Decisiones iniciales hacían referencia a las adquisiciones tanto directas como indirectas, habiendo calificado la Comisión, erróneamente, la

## Sentencias del TGUE

nueva interpretación administrativa de nueva ayuda en la Decisión impugnada, pues la nueva interpretación administrativa no modificó el régimen establecido en el artículo 12.5 del TRLIS, dado que dicho régimen era aplicable, desde su adopción, a las adquisiciones indirectas de participaciones. Corresponderá en exclusiva a los órganos jurisdiccionales españoles determinar si, en Derecho español, este tipo de operación puede o no acogerse al régimen establecido en el artículo 12.5 del TRLIS, en particular considerando lo dispuesto en el artículo 15 del Reglamento del IS, pues corresponde a los órganos jurisdiccionales españoles, y en última instancia al Tribunal Supremo, o en su caso al legislador de este Estado, determinar el auténtico alcance del artículo 12.5 del TRLIS. Adicionalmente, el Tribunal General reconoce que la Comisión incurrió en error de Derecho al denegar en ella el reconocimiento de una confianza legítima a los beneficiarios del régimen de ayudas en cuestión respecto de sus adquisiciones indirectas.

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

### El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la facultad de Hacienda para acceder a la información de los dispositivos electrónicos en el ámbito de una actuación inspectora

Clara Jiménez y Jesús Cudero | Socia y Of Counsel

› Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2023  
(ECLI:ES:TS:2023:3978)

El Tribunal Supremo ha establecido que la Administración tributaria no puede llevar a cabo el examen de la documentación contenida en un dispositivo electrónico, en este caso un ordenador personal, fuera de determinados casos y bajo estricto control judicial.

El Tribunal señala en su sentencia la siguiente jurisprudencia:

- 1) Las reglas de competencia y procedimiento que la ley procesal establece para la autorización judicial de entradas en domicilio son inidóneas” para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un dispositivo electrónico cuando (i) dichas actuaciones se produzcan fuera del domicilio y (ii) puedan afectar a derechos fundamentales.
- 2) No obstante, la doctrina sentada por la Sección Segunda de la sala Tercera del TS relativa a los requisitos a respetar para la entrada en domicilios, es extensible a las actuaciones administrativas que tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de información almacenada en dispositivos electrónicos que pueda estar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.
- 3) Las exigencias que de dicha doctrina se desprenden deben ser objeto del adecuado juicio ponderativo por parte del juez.

Dado que en el caso objeto de enjuiciamiento la medida cautelar se adoptó antes de la autorización judicial, la misma (la medida cautelar) es nula de pleno derecho.

Teniendo en cuenta que la incautación de equipos y/o el copiado de sus datos en un disco duro que queda precintado y en poder de la Administración, constituye una actuación que, sin estar generalizada, tampoco resulta extraña al desenvolvimiento de muchas inspecciones, esta sentencia, aunque resuelve algunas cuestiones fundamentales, plantea muchos interrogantes respecto de actuaciones que, en curso, o ya en fase de revisión, deben ser analizadas a la luz de la misma, así como de la sentencia de 14 de junio de este mismo año de la sección Cuarta de la misma sala Tercera donde, en un caso con algunas características comunes, la jurisprudencia establecida era aparentemente contradictoria con la de la sentencia que comentamos. Aunque en esta última se contienen razones que avalan esa cierta contradicción, la lectura conjunta es muy recomendable.

Entre las reflexiones que nos suscita la sentencia de 23 de septiembre respecto de actuaciones no firmes en las que haya existido la misma actividad investigadora, y sin ánimo de ser exhaustivo, podrían señalarse las siguientes:

- 1) Cuándo se está ante lo que la sentencia califica como “un ordenador afecto al funcionamiento de una empresa”, y cuándo el dispositivo en cuestión no lo está.
- 2) Si cualquier medida cautelar de incautación de equipos informáticos o copiado de su contenido a la que el contribuyente afectado se ha opuesto debe ser refrendada judicialmente.
- 3) Efectos de esta nulidad de pleno derecho respecto del procedimiento inspector en el que la actuación de incautación de equipos o copia de su información se produce.

- 4) Efectos del consentimiento prestado por los contribuyentes durante las actuaciones y si cabe retirarlo.
- 5) Circunstancias en las que se pueden entender que la medida de incautación o copiado cumple los principios de necesidad, adecuación, proporcionalidad y, en general, los requisitos jurisprudencialmente establecidos para las entradas en domicilios constitucionalmente protegidos. La inexistencia de incumplimientos del contribuyente debidamente acreditados juega a tal efecto, un importante papel en la sentencia comentada.

En definitiva, estamos ante una sentencia de nuestro Tribunal Supremo que replantea la conformidad a Derecho de algunas actuaciones administrativas a la luz de parámetros jurisprudenciales novedosos.

### **En los supuestos de sociedades interpuestas en los que se aprecie simulación, al contrario que en supuestos de operaciones vinculadas, 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, respecto de las mismas rentas**

**Felipe Alonso y Maddalen Aguirre Etxebeste** | Of Counsel y abogada

- › Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de junio y 8 de junio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:2432 y ECLI:ES:TS:2023:2637)

La cuestión que presenta interés casacional en ambas resoluciones es la que sigue: *“Identificar, a la luz de los principios de proporcionalidad, integra regularización y buena administración, cuál debe ser la base del cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas”*.

La relevancia de ambas sentencias radica en el hecho de que en ellas la Sala aborda el análisis de la procedencia de la sanción impuesta desde la perspectiva de la base de la sanción. Se analizan dos supuestos de hecho que, si bien es cierto que en cuanto a la deuda tributaria resultante de la regularización el impacto es similar en términos cuantitativos (simulación negocial vs regularización por operaciones vinculadas socio-sociedad), desde un punto de vista conceptual y jurídico distan mucho el uno del otro; de ahí que la conclusión sobre la sanción o el reproche, en general, y sobre el importe que debe ser tomado como “base de la misma”, en particular, no pueda ser el mismo. Y no lo es, sencillamente, porque en los supuestos de simulación lo que existe es la búsqueda de un “engaño” mediante la generación de una apariencia de algo que no es (se simula una relación jurídica para disimular la verdaderamente existente) con el fin de generar un perjuicio patrimonial a un tercero: la Administración. En este escenario, la jurisprudencia ha sido contundente sobre la procedencia de la sanción, al concluir que la conducta de quien ha simulado siempre es reprochable al entender que quien ha buscado generar un perjuicio a un tercero mediante un engaño no lo hace de forma negligente, sino dolosa.

En contrapartida, en las regularizaciones socio-sociedad mediante el recurso de las operaciones vinculadas, los negocios jurídicos celebrados son ciertos y válidos en Derecho, por lo que lo único que se debate en estos supuestos es, en síntesis, si la operación socio-sociedad está valorada o no a mercado. Pero no se cuestiona la realidad de los servicios que presta la sociedad a terceros y los prestados por el socio a la sociedad. Y esto, desde la perspectiva del reproche, de los sujetos sancionados y de la base de la sanción, no es irrelevante.

Expuesto lo anterior, y centrando la atención en lo que respecta al importe que debe tomarse como base de la sanción en ambos supuestos, que es de lo que

versan ambas sentencias, ya se avanza que la conclusión que alcanza la Sala no es ni puede ser la misma.

En este sentido, en el supuesto de simulación negocial, el Alto Tribunal concluye que, en lo que respecta a la base de la sanción respecto de la infracción de lesión tipificada en el artículo 191 de la LGT, esa debe consistir en la cuantía dejada de ingresar, es decir, debe tomarse en consideración el importe al que efectivamente asciende el menoscabo patrimonial causado por el sujeto infractor a la Administración tributaria. Es decir, por la lesión que éste le haya causado a la Hacienda Pública. Es por ello por lo que concluye que no solo debe atenderse al importe dejado de ingresar en el IRPF por el socio en concepto de deuda tributaria, sino también al importe que en su día fue ingresado a la AEAT por la sociedad de la que era titular y que se “utilizó”, precisamente, como medio (persona interpuesta) para simular un negocio jurídico distinto al efectivamente realizado y, de este modo, generar dicha lesión a la Administración en términos de defecto de ingreso.

Conclusión que es coherente, desde su punto de vista, con la esencia de lo que es la simulación, también en materia de Derecho punitivo o sancionadora. Es coherente, precisamente, porque se parte de la hipótesis de que el daño o lesión que se ha producido a la Administración en un supuesto como el planteado se corresponde con el dejado de ingresar en concepto del IRPF menos el ingresado por la sociedad en concepto del IS. Porque únicamente esta cuantía, por referencia a tal diferencia, representa el daño efectivamente causado a la Hacienda por quien quiso simular o urdió el plan para defraudar; dicho de otra forma: que en este razonamiento el importe ingresado por la sociedad fue “parte del plan” buscado por él que le permitió generar tal fachada para disimular el verdadero negocio jurídico celebrado. Y esta conclusión, desde el prisma de la simulación, es absolutamente respetuosa con el principio de la personalidad de la sanción; existiendo un único sujeto infractor -el socio-.

Por idénticos motivos, entiende la Sala que es coherente no compartir esta conclusión respecto de la base de la sanción cuando lo que se analiza es un supuesto de operaciones vinculadas en el que lo que se debate es, únicamente, el valor al que debió ascender la contraprestación. Por lo tanto, lo que se sanciona atendiendo al presupuesto de hecho tipificado en el art. 191 de la LGT, es precisamente no haber ingresado la deuda tributaria por no haber valorado adecuadamente la operación vinculada. De forma que, al ser todos los negocios jurídicos celebrados válidos y eficaces en Derecho y existir dos personas, sujetos o contribuyentes distintos con obligaciones tributarias distintas respecto de las que cada uno debe cumplir la suya, también hay dos eventuales infractores y cada uno debe responder por sus actos. Por ello, cuando se trata de determinar la base de la sanción de la infracción tipificada en el art. 191 por el importe dejado de ingresar a causa de dicha valoración incorrecta, únicamente debe atenderse al importe dejado de ingresar por quien ha cometido la infracción, sin que sea jurídicamente procedente tener en consideración la devolución que eventualmente resulte en la Sociedad derivada del mayor gasto por el ajuste bilateral, porque sostener la misma tesis que en el supuesto de hecho de la simulación comportaría, seguramente, una infracción directa del principio de la personalidad de las sanciones -manifestación del principio de culpabilidad-

La cuestión que presenta interés casacional en ambas resoluciones es la que sigue: “Identificar, a la luz de los principios de proporcionalidad, integra regularización y buena administración, cuál debe ser la base del cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas”.

La relevancia de ambas sentencias radica en el hecho de que en ellas la Sala aborda el análisis de la procedencia de la sanción impuesta desde la perspectiva de la base de la sanción. Se analizan dos supuestos de hecho que, si bien es cierto que en cuanto a la deuda tributaria resultante de la regularización el impacto es similar en términos cuantitativos (simulación negocial vs regularización



por operaciones vinculadas socio-sociedad), desde un punto de vista conceptual y jurídico distan mucho el uno del otro; de ahí que la conclusión sobre la sanción o el reproche, en general, y sobre el importe que debe ser tomado como “base de la misma”, en particular, no pueda ser el mismo. Y no lo es, sencillamente, porque en los supuestos de simulación lo que existe es la búsqueda de un “engaño” mediante la generación de una apariencia de algo que no es (se simula una relación jurídica para disimular la verdaderamente existente) con el fin de generar un perjuicio patrimonial a un tercero: la Administración. En este escenario, la jurisprudencia ha sido contundente sobre la procedencia de la sanción, al concluir que la conducta de quien ha simulado siempre es reprochable al entender que quien ha buscado generar un perjuicio a un tercero mediante un engaño no lo hace de forma negligente, sino dolosa.

En contrapartida, en las regularizaciones socio-sociedad mediante el recurso de las operaciones vinculadas, los negocios jurídicos celebrados son ciertos y válidos en Derecho, por lo que lo único que se debate en estos supuestos es, en síntesis, si la operación socio-sociedad está valorada o no a mercado. Pero no se cuestiona la realidad de los servicios que presta la sociedad a terceros y los prestados por el socio a la sociedad. Y esto, desde la perspectiva del reproche, de los sujetos sancionados y de la base de la sanción, no es irrelevante.

Expuesto lo anterior, y centrando la atención en lo que respecta al importe que debe tomarse como base de la sanción en ambos supuestos, que es de lo que versan ambas sentencias, ya se avanza que la conclusión que alcanza la Sala no es ni puede ser la misma.

En este sentido, en el supuesto de simulación negocial, el Alto Tribunal concluye que, en lo que respecta a la base de la sanción respecto de la infracción de lesión tipificada en el artículo 191 de la LGT, esa debe consistir en la cuantía dejada de ingresar, es decir, debe tomarse en consideración el importe al que efectivamente asciende el menoscabo patrimonial causado por el sujeto infractor a la Administración tributaria. Es decir, por la lesión que éste le haya causado a la Hacienda Pública. Es por ello por lo que concluye que no solo debe atenderse al importe dejado de ingresar en el IRPF por el socio en concepto de deuda tributaria, sino también al importe que en su día fue ingresado a la AEAT por la sociedad de la que era titular y que se “utilizó”, precisamente, como medio (persona interpuesta) para simular un negocio jurídico distinto al efectivamente realizado y, de este modo, generar dicha lesión a la Administración en términos de defecto de ingreso.

Conclusión que es coherente, desde su punto de vista, con la esencia de lo que es la simulación, también en materia de Derecho punitivo o sancionadora. Es coherente, precisamente, porque se parte de la hipótesis de que el daño o lesión que se ha producido a la Administración en un supuesto como el planteado se corresponde con el dejado de ingresar en concepto del IRPF menos el ingresado por la sociedad en concepto del IS. Porque únicamente esta cuantía, por referencia a tal diferencia, representa el daño efectivamente causado a la Hacienda por quien quiso simular o urdió el plan para defraudar; dicho de otra forma: que en este razonamiento el importe ingresado por la sociedad fue “parte del plan” buscado por él que le permitió generar tal fachada para disimular el verdadero negocio jurídico celebrado. Y esta conclusión, desde el prisma de la simulación, es absolutamente respetuosa con el principio de la personalidad de la sanción; existiendo un único sujeto infractor -el socio-.

Por idénticos motivos, entiende la Sala que es coherente no compartir esta conclusión respecto de la base de la sanción cuando lo que se analiza es un supuesto de operaciones vinculadas en el que lo que se debate es, únicamente, el valor al que debió ascender la contraprestación. Por lo tanto, lo que se sanciona atendiendo al presupuesto de hecho tipificado en el art. 191 de la LGT, es precisamente no haber ingresado la deuda tributaria por no haber valorado adecuadamente la operación vinculada. De forma que, al ser todos los negocios jurídicos celebrados válidos y eficaces en Derecho y existir dos personas, sujetos o contribuyentes distintos con obligaciones tributarias distintas respecto de las que cada uno debe cumplir la suya, también hay dos eventuales infractores y cada uno debe responder por sus actos. Por ello, cuando se trata de determinar la base de la sanción de la infracción tipificada en el art. 191 por el importe

dejado de ingresar a causa de dicha valoración incorrecta, únicamente debe atenderse al importe dejado de ingresar por quien ha cometido la infracción, sin que sea jurídicamente procedente tener en consideración la devolución que eventualmente resulte en la Sociedad derivada del mayor gasto por el ajuste bilateral, porque sostener la misma tesis que en el supuesto de hecho de la simulación comportaría, seguramente, una infracción directa del principio de la personalidad de las sanciones -manifestación del principio de culpabilidad.

### **El tipo de gravamen de una tasa debe estar expresamente recogido en la ordenanza fiscal o en su anexo y debe establecerse en función del tipo de uso que se efectúa del dominio público**

**Diego Marín Barnuevo y Javier García** | Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3508)

En el supuesto enjuiciado, el TS analiza si el tipo de gravamen de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica puede definirse por remisión al Informe Técnico-Económico ("ITE"), que no figura propiamente en la correspondiente ordenanza, y si dicho tipo de gravamen debe diferenciar entre los supuestos de utilización privativa o de aprovechamiento especial del dominio público.

El recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo contra la ordenanza fiscal reguladora de la tasa en el término municipal de Alhóndiga basándose en que dicha ordenanza vulneraba, por un lado, los artículos 15.1 16.1 del TRLHL por hacer una remisión en blanco al ITE para la determinación del tipo impositivo de la tasa y, por otro, vulneraba el artículo 24.1 de la citada ley por establecer una cuantía del gravamen desproporcionada sin valorar la verdadera intensidad del uso que se hace del dominio público por el contribuyente. Sin embargo, el TSJ de Castilla-La Mancha desestimó el recurso contencioso-administrativo estimando que la ordenanza era conforme a Derecho.

La Sala, sin embargo, afirmó que los tipos de gravamen deben estar expresamente recogidos en el texto de la ordenanza fiscal de acuerdo con el artículo 16.1.a del TRLHL, tal y como había afirmado en la STS 1047/2023 de 14 de julio de 2023. La regulación de los tipos por remisión al ITE, además de vulnerar lo dispuesto en el artículo 16 TRLHL, vulnera también el principio de publicidad en la forma requerida por el artículo 17.4 del TRLHL.

Respecto a la segunda cuestión de interés casacional, la Sala destaca que el sistema empleado por el ITE para determinar el tipo de gravamen aplicable no diferencia entre los supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, lo que constituye una clara vulneración de la doctrina reiterada por el Tribunal Supremo en esta materia.

Finalmente, el TS fija doctrina estableciendo que el tipo de gravamen en las tasas locales debe estar claramente definido en la ordenanza o los anexos publicados, y que debe diferenciar entre la utilización privativa y el aprovechamiento especial del dominio público para determinar la carga impositiva.

### **El TS establece que los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo en el IRPF resultarán de aplicación en las indemnizaciones por despido de los altos directivos cuando estos sean también administradores**

**José Suárez y Maddalen Aguirre Etxebeste** | Socio y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3589)

La sentencia objeto de análisis tiene su origen en la estimación parcial de las pretensiones del obligado tributario acordada por la Audiencia Nacional, en virtud de la cual reconocía que el personal de alta dirección tiene derecho a recibir una indemnización por despido o cese, que estará exenta de retención conforme

a los límites establecidos en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF, pero no tiene derecho a aplicar, sobre el exceso no exento de la indemnización, la reducción del 40% prevista en una redacción anterior del artículo 18.2 de la Ley del IRPF para rendimientos con periodo de generación superior a dos años.

La argumentación facilitada por la Sala de la Audiencia Nacional fue que, en el caso de administradores o miembros del consejo de administración, la relación laboral quedaba absorbida por la relación mercantil. Sin embargo, la AN no explica por qué este razonamiento permite excluir la reducción, pero no impide la exención parcial, lo cual resulta contradictorio.

Así, se establece que la cuestión que presenta interés casaciones es la que sigue: *“determinar si es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 Ley del IRPF [en su redacción vigente en 2010], a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros con ocasión de su despido, cuando se cumplen el resto de los requisitos exigidos en el precepto”*.

Asimismo, resulta interesante resaltar que conforme a la teoría del vínculo la relación mercantil existente entre el administrador y la sociedad absorbe la relación laboral y, por lo tanto, ambas no pueden coexistir. Así lo ha señalado la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en numerosas ocasiones, entre otras, en la sentencia de 24 de febrero de 2014. Ello conlleva -a ojos de la Audiencia Nacional- la imposibilidad de aplicar la reducción del 40% prevista en el artículo 18.2 Ley del IRPF.

Sin embargo, la Sentencia objeto de análisis establece, en línea con la jurisprudencia del TJUE (SSTJUE de 9 de julio de 2015 -asunto Balkaya, C-229/14- y de 11 de noviembre de 2010 (-asunto Danosa, C-232/09-), que no se puede tratar a los trabajadores que forman parte del órgano de administración de manera diferente al resto de trabajadores a los efectos del IRPF, pues el vínculo laboral no puede dejarse sin efectos por la absorción del vínculo mercantil en aquellas situaciones que resulten favorables para el trabajador.

Por lo tanto, el Tribunal Supremo considera que *“la postura maximalista en que se funda la sentencia impugnada infringe el Derecho de la UE ya que, como hemos dicho, hace de peor condición a trabajadores que forman parte del órgano de administración de las empresas que los contratan que a aquellos que no acceden a dicho órgano y a las propias empresas empleadoras”*.

Siguiendo con este criterio, y a modo de conclusión, la sentencia del Tribunal Supremo analizada establece que, aunque no se discute en ningún momento que la relación existente entre el personal de alta dirección y la sociedad es de carácter mercantil, no puede interpretarse el artículo 18.2 de la Ley del IRPF de forma que se perjudique a estos trabajadores en comparación con aquellos que no forman parte del órgano de administración y, por ende, la Sala establece que los rendimientos del trabajo que consisten en retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, al estar incluidos en el artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF, son aptos para beneficiarse de la reducción del 40% (actualmente consistente en un 30%) siempre que se cumplan los demás requisitos legales del artículo 18.2 de la Ley del IRPF.

## El TS establece la nulidad de la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma

**Daniel Olábarri y Ignacio Echávarri** | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3639)

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo aprecia que existe una indefensión material y declara la nulidad de la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma, precedida de la extensión de un acta en disconformidad en la que tampoco se valoraron sus alegaciones ni los documentos aportados.

Pese a que el auto de admisión había apreciado tres cuestiones de interés casacional objetivo, la sentencia únicamente analiza la segunda de ellas, que tenía por objeto “(ii) *Determinar, interpretando el artículo 63.2 LPAC (hoy, artículo 48.2 de Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ) a la luz de los principios de buena fe y buena administración derivados de los artículos 9.3 y 103 de la CE , así como los de proporcionalidad y respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios, y en el seno de un procedimiento en el que la Administración ha incumplido reiteradamente su obligación de resolver a la vista de las alegaciones del interesado, con independencia de que al dictar el acuerdo de liquidación el órgano decisor tuviera a su disposición alguna de esas alegaciones, si en este escenario, debe considerarse invertida la carga de la prueba de modo que, ante ese reiterado incumplimiento, deba presumirse que medió indefensión material, incumbiendo entonces a la Administración acreditar que tomó en consideración las alegaciones del interesado; o, por el contrario, no cabe presumir en estos supuestos la concurrencia de indefensión material cuando la Administración Tributaria, en el acto de la liquidación, hubiere valorado cuanto el obligado tributario hubiese alegado en defensa de su derecho, siempre y cuando las alegaciones no hubieran tenido un contenido diferente a las presentadas previas al acta”.*

La controversia jurídica se suscita en relación con las actuaciones acaecidas en un procedimiento de comprobación e investigación a un grupo de consolidación fiscal cuyo objeto era el IS. En dichas actuaciones, el contribuyente presentó alegaciones en el trámite de puesta de manifiesto del expediente a través de Correos y dentro del último día de plazo. No obstante, la Inspección incoó acta en disconformidad al día siguiente de finalizar el plazo de presentación de alegaciones, sin tener estas en cuenta al no haberlas recibido todavía (se recibieron dos días después).

En el trámite de alegaciones al acta, el contribuyente presentó de nuevo alegaciones a través de Correos el último día del plazo. No obstante, la Administración dictó acuerdo de liquidación tres días después de finalizar el plazo de alegaciones, sin tenerlas en cuenta pese a haberlas recibido ese mismo día. El acuerdo de liquidación sí analizaba, por el contrario, las alegaciones presentadas con carácter previo al acta y que no habían sido tenidas en consideración al incoar la misma.

Contra el acuerdo de liquidación se presentó reclamación económico-administrativa que fue desestimada por el TEAC y contra la que se interpuso recurso ante la Audiencia Nacional que también fue desestimado mediante sentencia que constituye el objeto del recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y en la que la Audiencia Nacional afirmaba que la falta de atención de las alegaciones presentadas, si bien constituye un actuar incorrecto, no tenía virtualidad anulatoria.

En su sentencia, y a través de un repaso de su propia jurisprudencia, el Tribunal Supremo reconoce que la desatención de las alegaciones formuladas por el obligado tributario en el trámite de audiencia puede generar bien un supuesto de nulidad de pleno derecho, bien de vicio de anulabilidad o incluso una mera irregularidad no invalidante, siendo que la linde entre las distintas consecuencias jurídicas anteriores dependerá, básicamente, de las concretas situaciones fácticas que se produzcan en cada caso concreto. No obstante, para el Alto Tribunal difícilmente cabe asumir la posibilidad de que, con carácter general, la omisión de los trámites de audiencia pueda resultar inocua, incluso, aun en la tesitura de una posterior valoración de las alegaciones, con ocasión de otro trámite diferente.

En este sentido, la sentencia de la Audiencia Nacional no negó que la Administración tributaria no hubiese tenido en cuenta los escritos de alegaciones presentados en plazo pero cuestionó las valoraciones de su relevancia, al no entender que existía indefensión pues, a su juicio, la Administración tributaria no quebrantó la norma, porque ofreció la posibilidad de efectuar las alegaciones y aunque no surtieron efecto en el acta sí lo tuvieron en la liquidación, que las estudió, valoró y desestimó, manteniendo en los extremos alegados la propuesta formulada en el acta por el actuario.

Sin embargo, el Tribunal Supremo no comparte la relativización del momento oportuno para su contestación y recuerda que no es baladí que existan dos hitos procedimentales diferentes e inmutables en los supuestos de disconformidad: por un lado, el acta (frente a la que la ley reconoce un derecho de audiencia) y, por otro lado, la liquidación (frente a la que la ley reconoce otro trámite distinto de alegaciones), cuya funcionalidad, tal y como se infiere de lo expuesto, es diferente.

Para reforzar convenientemente la doctrina del derecho al trámite de audiencia “efectivo” y de la valoración de alegaciones “*en el momento procedimental oportuno*” la Sala enjuicia con detalle las circunstancias en que fueron formuladas tales alegaciones y censura jurídicamente las vicisitudes y el tratamiento dado por la Administración, con importantes aportaciones desde la perspectiva del principio de buena administración.

En primer lugar, el TS reprueba que la AEAT se precipitase hasta en dos ocasiones, a la hora de formular el acta de disconformidad y la liquidación, sin esperar un tiempo prudencial en prevención de que la interesada hubiese formulado alegaciones en el último día del plazo y por correo postal (lo que fue el caso) o sin comprobar en el registro administrativo correspondiente si se llegaron a formular tales alegaciones, cautelas que al no hallarse positivizadas el TS impone en virtud de “*la lógica y el principio de buena administración [...] como pauta interpretativa irrenunciable del derecho al proceso debido...En efecto, no cabe afirmar que la Administración eludiese norma jurídica alguna por no esperar, constatar o comprobar la presentación por correo de las alegaciones [...] la ley no le obliga a ello; sin embargo, el contexto de esa regularidad procedimental también le impone un comportamiento conductual acorde con los principios constitucionales y con la propia lógica del procedimiento administrativo*”.

En segundo término el Alto Tribunal reprende al Abogado del Estado (y al TEAC) porque pretendieron imponer al contribuyente una específica diligencia consistente en abstenerse de presentar alegaciones por correo postal el último día del plazo (“*Da la impresión de que la Administración está sugiriendo que, para que tales alegaciones puedan ser valoradas sin exceder el plazo legalmente establecido, sería reclamable una cierta anticipación por parte del contribuyente o, peor aún, la renuncia a parte del plazo legalmente establecido o, en fin, de acudir a la presentación postal, a haber “avisado” a la Administración sobre el depósito por correo de sus alegaciones*”), dado que la legalidad “*no admite reproches frente al contribuyente que ejerce su derecho a presentar por correo sus alegaciones el último día del plazo; una legalidad que, en consecuencia, contempla que la Administración las reciba por dicho conducto, de manera que, por exigencias del derecho al procedimiento administrativo debido y del principio de buena administración, la Administración está obligada a prever...que resulta materialmente imposible que los escritos de los contribuyentes así presentados lleguen a la Administración el mismo día*”.

Para el TS, la falta de consideración de las alegaciones formuladas por el contribuyente “*provocan un efecto sistémico que llega a alcanzar el acto mismo de la liquidación tributaria*”, sin necesidad por tanto de valorar “*la existencia o no de una indefensión real y efectiva [que] es indiciaria de la necesidad de proclamar la nulidad de las actuaciones*”.

A pesar de tan contundente declaración el TS no rehúye el enjuiciamiento de la concurrencia de indefensión (material) en el caso concreto, para confirmar la siquiera sea por vía presuntiva mediante la ya mencionada inversión de la carga de la prueba (“*además de no ser posible excluir la posibilidad de la indefensión, ciertamente, por las razones concurrentes cabe presumir que se ha producido la misma ante la ya constatada invalidez funcional de los trámites de alegaciones y audiencia, provocada por la propia Administración. De esta manera, la Administración Tributaria no puede invocar su propia torpeza [...] para, a continuación, exigir del contribuyente que demuestre la indefensión. Y si tales trámites, repetidamente desconocidos por parte de la Administración, persiguen afianzar la posición del contribuyente que se encuentra sometido a un procedimiento de inspección, la consecuencia que se deriva es la de que no cabe reclamar de ese contribuyente que acredite que no sufrió indefensión siendo la Administración infractora la que debería haber justificado que, esa reiteración de graves incumplimientos no generó indefensión al interesado*”).

Así, las graves omisiones procedimentales consistentes en no valorar (en el ámbito en el que debieron considerarse) tanto las alegaciones previas al acta como las alegaciones previas a la liquidación, determina la nulidad en las actuaciones tributarias al privar al contribuyente, de forma manifiesta, de la posibilidad de un ejercicio efectivo de su derecho a la defensa.

En consonancia, el TS fija el siguiente criterio interpretativo en la sentencia:

*“En las circunstancias del presente caso, es nula de pleno derecho la liquidación practicada sin valorar las alegaciones previas del contribuyente, presentadas en tiempo y forma, precedida de la extensión de un acta en disconformidad en la que tampoco se valoraron sus alegaciones ni los documentos aportados, al resultar absolutamente ineficaces cada uno de estos trámites, concebidos como una garantía real del contribuyente, y cuya efectividad debe preservar la Administración en el seno de las actuaciones tributarias, a la luz del derecho al procedimiento administrativo debido, interpretado conforme al principio de buena administración.*

*En tales circunstancias, debe presumirse la existencia de una indefensión material, incumbiendo acreditar a la Administración, en consecuencia, que la misma no se produjo.”*

### **El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios del art. 42.1.a) de la LGT comienza el día siguiente de la finalización del plazo de pago en periodo voluntario que correspondía al deudor principal en relación a la liquidación, aunque la sanción fuera exigible más tarde. Para admitir el efecto interruptivo de las actuaciones seguidas cerca del deudor principal es necesario que se haya declarado previamente la responsabilidad tributaria**

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

› Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de septiembre 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3679)

En los últimos tiempos se han incrementado notablemente las actuaciones de derivación de responsabilidad, lo que ha provocado una multiplicación de los problemas relacionados con la exigibilidad de deudas a estos obligados tributarios. Uno de los más relevantes ha sido el del cómputo de la prescripción para llevar a cabo esa derivación de responsabilidad, especialmente conflictivo porque se trata de un derecho (potestad) no recogido expresamente en el artículo 66 de la LGT y, también, porque el artículo 68.8 de la LGT dispone que *“Interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables”*.

En el supuesto enjuiciado concurría una singularidad muy relevante para identificar el inicio del cómputo de la prescripción y es que, como consecuencia de la impugnación de la sanción y no de la deuda, el momento de finalización del periodo de pago de la deuda era muy anterior al momento de finalización del periodo de pago de la sanción. Por ello, y porque la responsabilidad estaba motivada por la colaboración en la realización de infracciones tributarias, resultaba de especial importancia determinar si el inicio del cómputo de la prescripción debería vincularse al impago de la deuda o al impago de la sanción, lo que constituía el núcleo del conflicto planteado ante el Tribunal Supremo.

En relación con ello, la Sala concluye que el cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios, cuando la responsabilidad tributaria comporta la derivación de la liquidación y de la sanción (se reitera lo anterior por su importancia), debe situarse en el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario que correspondía al deudor

principal en relación a la liquidación (y no en relación a la sanción). Lo anterior con independencia de que el acuerdo sancionador esté o no recurrido en vía económico-administrativa y con la suspensión automática del pago que, en estos casos, acaece.

A su vez, y reiterando una doctrina que ya había sido declarada en sentencias anteriores, añade la Sala que no es posible admitir efecto interruptivo alguno de las actuaciones realizadas frente al deudor principal antes de que se haya declarado -formalmente, siguiendo el correspondiente procedimiento de derivación- la responsabilidad tributaria del responsable. El motivo: su regulación en la LGT, el principio de la “*actio nata*” y el principio de seguridad jurídica.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia comentada es la siguiente:

*“El cómputo del plazo de prescripción para exigir la obligación de pago a los responsables solidarios debe situarse en el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal. A los efectos de dicho cómputo, cuando la responsabilidad tributaria comporte la derivación de la liquidación y de la sanción, dicho plazo de pago en período voluntario es el que correspondía al deudor principal con relación a la liquidación.*”

*Las actuaciones recaudatorias, dirigidas frente al deudor principal o frente al obligado respecto de cuyas deudas se deriva la responsabilidad, pueden interrumpir el plazo de prescripción para exigir la obligación de pago únicamente frente a quien previamente ha sido declarado responsable pues, hasta que se adopte el acto formal de derivación, no cabe hablar en sentido propio de obligado tributario ni de responsable o responsabilidad”.*

## Test de activos SOCIMIs: las inversiones inmobiliarias realizadas por sociedades francesas “SCI” “SNC”, transparentes a efectos fiscales, no pueden computarse directamente como activos aptos de una SOCIMI española de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2.1. y 3.1 de la Ley de SOCIMIs

Ignasi Montesinos y Marc Chevalier | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2170-23 de 18 de mayo de 2023

De acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la Ley de SOCIMIs, las SOCIMIs deben tener como objeto principal: (a) la adquisición o promoción de bienes de naturaleza urbana para su arrendamiento; (b) la tenencia de participaciones en otras SOCIMIs o entidades no residentes en España que tengan objeto y régimen similar al de las SOCIMIs y; (c) la tenencia de participaciones en sociedades residentes o no residentes en territorio español, cuyo objeto principal sea la adquisición de bienes de naturaleza urbana para su arrendamiento y estén sujetos a una política de distribución e inversión similar al de una SOCIMI.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 3 de la Ley de SOCIMIs, estas deberán tener invertido, al menos, el 80% del valor de su activo en bienes inmuebles de naturaleza urbana destinados al arrendamiento, en terrenos para la promoción de bienes inmuebles que vayan a destinarse a dicha finalidad siempre que la promoción se inicie dentro de los tres años siguientes a su adquisición, así como en participaciones en el capital o patrimonio de otras entidades señaladas en el apartado b y c del artículo 2 de la Ley de SOCIMIs.

En relación con dicha obligación y los requisitos de inversión establecidos en el artículo 3 de la Ley de SOCIMIs, se plantea a la DGT si las inversiones inmobiliarias pertenecientes a varias sociedades que, tras un proceso de reestructuración serán directamente dependientes de la SOCIMI consultante y, que son residentes en Francia, pueden tenerse en cuenta a los efectos de realizar el test de los activos aptos en la medida en que estas sociedades son transparentes a efectos fiscales, aplican un régimen similar al de las entidades e atribución de rentas y no cumplirán con los requisitos del 2.1 c) de la Ley de SOCIMIs.

De acuerdo con la descripción de la consulta, las sociedades que serán dependientes de la SOCIMI consultante tienen la forma jurídica de “*Société Civile Immobilière*” (SCI) y “*Société en Nom Collectif*” (SCN). Estas, de nuevo según la consulta, tiene personalidad jurídica propia, son titulares de sus propios activos y llevan su contabilidad de acuerdo con las reglas ordinarias. Sin embargo, desde el punto de vista fiscal francés, estas sociedades aunque determinan su base imponible, atribuyen los resultados y créditos fiscales a sus socios en base a su participación, quedando la renta sujeta a tributación a nivel de estos últimos en el mismo ejercicio fiscal.

En este sentido, la DGT establece que en la medida en que de acuerdo lo dispuesto en el artículo 38 del Código Civil las personas jurídicas pueden adquirir y poseer bienes de todas clases, los bienes inmuebles de naturaleza urbana, adquiridos o promovidos para su arrendamiento, por parte de las sociedades SCI y las SNC no podrán computarse como inversiones aptas, a efectos de lo dispuesto en los artículos 2.1.a) y 3.1 de la Ley de SOCIMIs puesto que son inversiones de las propias entidades residentes en Francia, y no de la SOCIMI consultante, que es quien aplica el régimen de SOCIMI.

Adicionalmente, puesto que en el caso concreto de la consulta las sociedades SCI y SCN no cumplen los requisitos del artículo 2.1 c) de la Ley de SOCIMIs, ya que algunas ostentan participaciones en otras sociedades y otras tienen socios minoritarios que no cumplen con los requisitos del régimen SOCIMI, el valor de sus participaciones se considerará como no apto a los efectos del test de activos señalado en el artículo 3 de la Ley de SOCIMIs.



## La tenencia indirecta de inmuebles en España, mediante una cadena de entidades no residentes y residentes, por parte de un no residente, está sujeta al IP y al ISGF cuando los inmuebles representen indirectamente, al menos, el 50% del activo de la sociedad participada directamente y el CDI lo permita

Javier Povo y Samanta Díaz | Socio y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1697-23 de 13 de junio de 2023

En el supuesto de hecho, el consultante, residente en Reino Unido, interpone hasta cuatro entidades entre sí mismo y los inmuebles situados en España. Dos de estas entidades son residentes en un estado con el que España no tiene firmado un convenio para evitar la doble imposición y las otras dos son residentes en España. El consultante participa directamente al 100% en una entidad no residente y el resto de las participaciones de la cadena son al 100%, excepto una que es al 99%. Por su parte, en lo que respecta a la composición del activo de la entidad española se informa de que los inmuebles de los que es titular en nuestro país representan, al menos, el 50% de su valor. Y en este supuesto también representan indirectamente, al menos, el 50% del activo de la sociedad extranjera en la que participa la persona física no residente.

A resultas de la modificación de la Ley del IP (en concreto, del art. 5), las personas físicas que ostentan la participación de entidades con subyacente inmobiliario en España pueden tributar por este Impuesto (y también, por tanto, en el ISGF) en España. Y lo relevante es que pueden hacerlo no solo por el valor de los bienes inmuebles situados en nuestro país, sino también por la totalidad del valor de la entidad no residente de la que es titular.

Ante este escenario, y teniendo en cuenta el supuesto de hecho analizado en la contestación de la DGT, lo primero que impone esta circunstancia es analizar si existe CDI suscrito con España y, en su caso, comprobar si España tiene potestad de gravamen en este tipo de supuestos. Si la respuesta es afirmativa, posteriormente se determinará la base imponible de ambos tributos (la del IP y la del ISGF), que será coincidente.

Siguiendo este razonamiento, la DGT examina tanto el artículo 21.4 del CDI suscrito entre Reino Unido y España, como el artículo 5.Uno.b) de la Ley del IP, ambos de redacción similar, para así determinar la sujeción al IP de las participaciones de la entidad residente de las que el sujeto pasivo, igualmente no residente en España, es titular.

Posteriormente, con ocasión de la determinación de la base imponible del sujeto pasivo que debe tributar por obligación real en España, la DGT concluye que debido a la posibilidad que otorga el art. 21.4 del CDI a la Administración tributaria y la redacción del artículo 9 de la Ley del IP, la base imponible del IP del sujeto pasivo (persona física no residente que tributa por obligación real en España) estará formada por todo el patrimonio de la entidad no residente, que deberá ser valorado con arreglo a las reglas del IP -artículo 16- y no solo por el valor de los inmuebles radicados en España.

En relación con el ISGF, la DGT recuerda que el artículo 3 de la Ley 38/2022 se remite a la Ley del IP en lo relativo al sujeto pasivo y a las reglas de determinación de la base imponible. Por tanto, llega a las mismas conclusiones que las expuestas para el IP: el consultante estará sujeto al ISGF mediante obligación real por las participaciones de las que es titular directo, las cuales se valorarán de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del IP.

## Los créditos fiscales generados bajo normativa foral podrán aplicarse en el seno de un grupo de consolidación fiscal de territorio común atendiendo a los límites cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en la normativa de origen

Norma Peña i Bagés y Marc Barroso | Socia y abogado

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1914-23 de 4 de julio de 2023

La DGT analiza un caso en el que se cuestiona la normativa fiscal reguladora de las condiciones de aplicación, temporales, cualitativas y cuantitativas, en un grupo de consolidación fiscal de territorio común, de los créditos fiscales pendientes de aplicar por la consultante y originados bajo las normativas forales de Vizcaya y Navarra y del territorio común.

En el caso objeto de análisis, la consultante tributó, con carácter previo y hasta 2021, bajo la normativa foral de Vizcaya. A partir de 2022, la consultante se integra en un grupo fiscal de territorio común y se rige por la normativa común del IS al haber realizado, en el ejercicio 2021, más del 75% de las operaciones fuera del País Vasco, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (“CEPV”). En este contexto, la consultante ostenta, como consecuencia de una serie de operaciones de reestructuración previas al referido cambio normativo, créditos fiscales en forma de bases imponibles negativas y de deducciones en cuota pendientes de aplicación, nacidos con carácter previo a su incorporación al grupo fiscal de territorio común, al amparo de las normativas forales de Navarra y Vizcaya, así como al amparo de la normativa de territorio común.

A los efectos de delimitar la normativa aplicable a dichos créditos fiscales, la DGT comienza señalando que ni el CEPV, como principal instrumento regulador de las relaciones de índole financiera y tributaria entre el Estado y el País Vasco, ni el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, prevén régimen transitorio alguno para aquellas situaciones jurídicas nacidas bajo la vigencia de una determinada normativa, en este caso foral, pero cuyos efectos no han quedado plenamente agotados en la fecha de aplicación de esta nueva normativa, este caso normativa común.

Por lo tanto, dada la falta de previsión normativa, la DGT remarca que es necesario traer a colación el criterio administrativo de no estanqueidad de los ordenamientos foral y estatal, al objeto de cumplir con los principios de justicia tributaria y libertad de circulación y establecimiento previstos en los artículos 31.1. y 139 de la Constitución Española, respectivamente. En particular, la DGT destaca la resolución del 12 de marzo de 2009, dictada por el TEAC en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio en la cual se establece que *“las cantidades pendientes de deducción correspondientes a beneficios fiscales generados al amparo de la normativa foral, y que no hayan sido anulados, se seguirán aplicando conforme a lo establecido en la normativa que reguló su nacimiento, en este caso la foral, aunque el sujeto pasivo pase a estar sometido a la normativa estatal, en la cual no se contemplan dichos beneficios”*.

Por todo ello, la DGT concluye que la consultante podrá continuar aplicando las bases imponibles negativas pendientes de compensación, así como las deducciones pendientes de aplicación, generadas ambas en periodos impositivos en los que la consultante (o la sociedad que los generó y posteriormente traspasó en virtud del principio de subrogación) estaba sometida a normativa foral, en los periodos impositivos siguientes en los que la sociedad ha pasado a tributar de acuerdo con la normativa de territorio común, y todo ello con arreglo a los límites cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en su normativa de nacimiento y, sin perjuicio de la facultad de comprobación fiscal, por parte de los órganos de la Administración tributaria del Estado, en los términos previstos en el artículo 19 del CEPV.

## Tributación del rescate de un plan de pensiones y un seguro “unit link” para un contribuyente acogido al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

Antonio Ruiz y Claudia Vallverdú | Counsel y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1946-23 de 5 de julio 2023

El consultante, residente fiscal en España, está acogido al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español (el “Régimen Especial”), regulado en el artículo 93 de la Ley del IRPF, y que abarca a los periodos impositivos 2019 a 2024, salvo renuncia o exclusión.

En este sentido, el consultante se plantea si le seguirá resultando de aplicación el Régimen Especial para los periodos impositivos 2023 y 2024, en el caso de que se jubile en el ejercicio 2023. Adicionalmente, en la medida en que es titular de un plan de pensiones de empleo y de un seguro “unit link” constituidos en España, cuyas aportaciones se han realizado tanto durante su periodo de expatriación (i.e., entre los años 1997 y 2018) como tras su desplazamiento a España, se cuestiona (i) la tributación del rescate (en forma de capital) del plan de pensiones de empleo y del seguro y (ii) si se aplicaría el Régimen Especial en el caso de que el rescate se llevará a cabo una vez una vez jubilado.

Respecto de la primera de las cuestiones planteadas, la DGT concluye que el acceso a la jubilación comporta el cese definitivo de esa relación laboral que motivó el desplazamiento a España, sin que inicie una nueva relación laboral. De ahí que ello implique la exclusión del Régimen Especial al decaer el presupuesto de hecho que motivó su concesión, la exclusión del Régimen Especial producirá efectos en el período impositivo del incumplimiento.

Respecto a la tributación del rescate, la DGT diferencia dos supuestos:

- i) El rescate del plan de pensiones de empleo: este importe se califica como rendimientos del trabajo conforme a lo dispuesto en el art. 17.2.b) de la Ley del IRPF y deben ser objeto de integración en la base imponible general del IRPF del consultante.

Si la percepción es en forma de capital, podrá aplicar una reducción del 40% a la parte de la prestación que corresponda a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006, siempre y cuando dichas prestaciones se perciban antes del 31 de diciembre de 2025 (teniendo en cuenta que la jubilación acaece en el ejercicio 2023).

- ii) Sobre el seguro “unit link”: la DGT aborda la contestación desde un prisma teórico, por cuanto que no se le aporta documentación del seguro ni se exponen sus características. En este sentido, concluye que serán rendimientos del trabajo (art. 17.2.a).5ª de la Ley del IRPF), si se trata de un seguro que instrumenta compromisos por pensiones de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre. En caso contrario, se calificarán como rendimientos del capital mobiliario (art. 25.3.a) de la Ley del IRPF).

## El gravamen especial del 19% de las SOCIMIs se devenga el día del acuerdo de distribución del dividendo a cuenta

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1989-23 de 7 de julio de 2023

De conformidad con el artículo 6 de la Ley SOCIMI, las SOCIMI están obligadas a distribuir el beneficio obtenido en cada ejercicio a sus accionistas en forma de dividendos, una vez cumplidas las obligaciones mercantiles que correspondan,

en un determinado porcentaje en función del origen de los beneficios. La distribución de dicho beneficio se deberá acordar dentro de los seis meses siguientes a la finalización del ejercicio, y deberá ser pagado dentro del mes siguiente a la fecha en la que se acuerde su distribución.

Por su parte, el artículo 9 de la Ley SOCIMI establece un gravamen especial del 19% sobre el importe íntegro de los dividendos distribuidos a socios con participación superior al 5% cuando dichos dividendos estén exentos o tributen a un tipo de gravamen inferior al 10% en sede los socios beneficiarios. Dicho gravamen especial se devenga el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas, u órgano equivalente, y deberá ser objeto de autoliquidación e ingreso en el plazo de dos meses desde la fecha de devengo por medio del modelo 217.

En relación con el juego de ambos artículos, se plantea a la DGT si la fecha de devengo del gravamen especial es (i) el día que se acuerde la distribución del dividendo a cuenta, o (ii) el día del acuerdo de distribución de beneficios por la junta general de accionistas, u órgano equivalente una vez terminado el ejercicio y dentro de los seis meses siguientes a la conclusión del mismo, y en qué momento de los señalados debe analizarse el porcentaje de participación y tributación de los socios.

En este sentido, la DGT recuerda que según el criterio establecido en la contestación a la consulta V2149-15, se entiende cumplido el plazo de pago del dividendo si este se paga dentro del mes siguiente a la fecha del acuerdo de distribución de las cantidades a cuenta. Asimismo, de acuerdo con lo concluido en la contestación a la consulta V5108-16, señala que la fecha a la que debe atenderse para determinar la composición del accionariado de la SOCIMI y el tipo de gravamen aplicable a los dividendos en sede de los socios ha de ser la del momento del acuerdo de distribución de los dividendos.

Por lo tanto, atendiendo a los criterios señalados en consultas anteriores y siguiendo una interpretación sistemática y razonable de la norma, la DGT concluye que la fecha de devengo del gravamen especial se corresponderá con el día del acuerdo de distribución del dividendo a cuenta.

## Las cuentas a cobrar derivadas de un contrato de arrendamiento pueden computarse como activos aptos de una SOCIMI a efectos del test de activos

Viktoriya Petkova y María Gutiérrez | Abogadas

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2167-23 de 21 de julio de 2023

Entre los requisitos que debe cumplir una SOCIMI se encuentra el requisito de inversión conforme al cual la SOCIMI debe tener invertido, al menos, el 80% del valor de su activo en los comúnmente denominados “activos aptos” establecidos en el artículo 3.1 de la Ley SOCIMI: bienes inmuebles de naturaleza urbana destinados al arrendamiento, terrenos para la promoción de bienes inmuebles para el arrendamiento (siempre que la promoción se inicie en los tres años desde la adquisición) y participaciones en otras SOCIMI.

En este supuesto la SOCIMI consultante es propietaria de un hotel que cede a un operador hotelero en virtud de un contrato de arrendamiento operativo que prevé una renta fija creciente mínima hasta el final de la vigencia del contrato, con un componente variable en función de la facturación bruta del arrendatario por la explotación del hotel.

El contrato se había calificado a efectos contables como un arrendamiento operativo (previsto en la NRV 8ª del PGC) y, conforme al principio de devengo, la SOCIMI reconoce contablemente un ingreso por la renta fija creciente de forma lineal, al margen de la corriente financiera de pagos del arrendatario. Este ingreso se registra contra: (i) la cuenta de caja por los pagos recibidos del arrendatario, y (ii) una cuenta a cobrar entre arrendador y arrendatario (“créditos frente a terceros”) por el exceso de ingreso no abonado efectivamente por el operador hotelero.

En este contexto, se plantea a la DGT si las cuentas a cobrar derivadas del contrato de arrendamiento califican como activos aptos a los efectos del requisito de inversión o test de activos.

La DGT señala que, si bien de la Ley SOCIMI se deduce que el requisito de inversión del activo está referido, exclusivamente, a los bienes inmuebles expresamente previstos en el artículo 3.1, las cuentas a cobrar surgidas de la operativa de la SOCIMI son elementos intrínsecamente vinculados al arrendamiento de los inmuebles e inherentes a los mismos, ya que derivan de la contabilización del contrato. Por tanto, Tributos concluye que en este caso las cuentas a cobrar deben computarse como parte de los activos aptos para la aplicación del régimen fiscal especial de SOCIMI.

Sin perjuicio de lo anterior, conviene destacar que, en la contestación a la consulta V0346-14, de 11 de febrero, la DGT indicó que los derechos de cobro no deben incluirse como activos aptos a los efectos del test de activos, aun cuando estén relacionados con la actividad arrendaticia. Si bien los hechos de la citada consulta no son especialmente descriptivos, parece que es un criterio diferente al establecido en esta nueva consulta.

## Cambio de criterio: las entidades dedicadas a la promoción y desarrollo de parques solares fotovoltaicos dejan de ser consideradas entidades patrimoniales a efectos de aplicar la exención del artículo 21 de la LIS

Yi Zhou y Jesús Gutiérrez | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2200-23 de 26 de julio de 2023

En la contestación objeto de análisis, la DGT abre un cambio de paradigma en la aplicación de la exención de las plusvalías generadas en la transmisión de sociedades participadas que están en fase de promoción o desarrollo de parques solares fotovoltaicos.

En el caso concreto de la consulta, la entidad consultante plantea, entre otras cuestiones, la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 21.3 de la LIS respecto de las plusvalías que se pongan de manifiesto en la transmisión de sus entidades participadas. La transmisión de las participaciones se realizaría en dos momentos: 1) una vez que las sociedades obtengan los derechos de acceso a la red eléctrica; o 2) una vez que el proyecto obtenga todos los permisos, licencias y autorizaciones para iniciar la construcción de la planta solar fotovoltaica, conocido como estado “*ready to built*” (RTB). En ambos casos, las sociedades serían transmitidas en fase de promoción y desarrollo de las plantas fotovoltaicas, sin que se hayan iniciado materialmente las labores de construcción. Para el desarrollo de los proyectos, las entidades transmitidas no dispondrían de recursos humanos propios, sin perjuicio de que externalizarían la mayor parte de los trabajos y contarían con los medios materiales y humanos de la entidad matriz.

Como es sabido, la aplicación de la exención prevista en el artículo 21.3 de la LIS, exige el cumplimiento de los requisitos previstos que en artículo 21.1 de la LIS. No obstante, el artículo 21.5 establece que no resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 21.3 si la sociedad transmitida califica como una entidad patrimonial a los efectos del IS.

De conformidad con la definición del 5.2 de la LIS, una entidad se considera patrimonial cuando más de la mitad de su activo está constituido por valores o no se encuentra afecto a la realización de una actividad económica. Pues bien, el carácter o no de patrimonial de las entidades que únicamente han realizado actuaciones de desarrollo y promoción de parques solares fotovoltaicos antes de su transmisión ha sido foco de una gran controversia hasta la fecha y que parece poner fin la DGT mediante la presente consulta.

La DGT, apoyándose en el criterio del TS, AN y TEAC en relación con la consideración del momento del inicio de la actividad en entidades dedicadas a la promoción inmobiliaria, concluye que las actividades realizadas por las entidades dedicadas a la promoción y desarrollo de parques solares fotovoltaicos constituye una

actividad económica a los efectos del artículo 5 de la LIS y, por lo tanto, no pueden considerarse como una entidad patrimonial a los efectos del artículo 5.2 de la LIS.

En particular, la DGT considera que las sociedades participadas realizan una actividad económica y, por lo tanto, no son entidades patrimoniales, porque se involucra en una serie de acciones clave, como es la búsqueda de terrenos adecuados y análisis de viabilidad o la gestión de permisos y licencias, evidencia que realiza una gestión activa de recursos con la intención de intervenir en el mercado con la promoción y desarrollo de parques fotovoltaicos.

En cualquier caso, la DGT enfatiza que la realización de la actividad económica constituye una cuestión probatoria, donde corresponde al contribuyente demostrar que se cumplen los requisitos exigidos en la Ley.

Esta nueva consulta se aplica la nueva línea interpretativa de la DGT, comenzada con la contestación a la consulta Vo863-23, en materia de patrimonialidad de entidades que, en momento de transmitirse, solamente ha realizado actividades preparatorias de la actividad económica principal, alineándose así, como el criterio interpretativo que tenía el TS y AN en esta materia. Esta nueva línea interpretativa supone un claro cambio de criterio respecto de la interpretación realizada por la DGT en la contestación a la consulta V2265-21, la cual sostenía que las entidades involucradas en la promoción y desarrollo de parques fotovoltaicos no cumplían los requisitos para la exención, ya que las acciones previas al desarrollo efectivo de la actividad no se consideraban como un inicio material de la misma, tratando a las sociedades participadas como entidades patrimoniales.

### **Solo cabe regularizar la ventaja fiscal de la operación de reestructuración si el principal objetivo de esta es el fraude o evasión fiscal, distinta del diferimiento de la tributación inherente al propio régimen de reestructuraciones**

Arturo Parellada y Pepe Morató | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2214-23 de 27 de julio de 2023

En esta contestación, la DGT analiza un caso en el que la consultante, una persona física que ostentaba desde hacía 10 años el 60% del capital social en una sociedad A operativa que había acumulado beneficios no distribuidos, tiene la intención de realizar un canje de valores a favor de una segunda entidad B íntegramente participada por la consultante, manteniéndose, como resultado del canje, los porcentajes de participación ostentados hasta el momento si bien ahora con carácter indirecto y, transcurridos dos años desde la aportación, se pretende que la sociedad A distribuya los referidos beneficios a favor de la sociedad B, beneficiaria del canje.

De esta forma, se plantea a la DGT acerca del concepto de ventaja fiscal y el alcance de este en caso de que, en el curso de unas actuaciones de comprobación e investigación tributaria, la Administración acredite que el principal objetivo del canje de valores acogido al régimen especial es el fraude o la evasión fiscal y, en virtud del artículo 89.2 de la LIS, la Administración deba eliminar la ventaja fiscal obtenida por el contribuyente.

La DGT, remitiéndose a la jurisprudencia del TJUE y del TS, concluye que la ventaja fiscal únicamente puede eliminarse tras un análisis individualizado de la operación de reestructuración en cuestión a efectos de determinar si esta tiene como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal. Asimismo, la DGT establece que la consideración de la existencia de motivos económicos válidos no constituye un requisito *sine qua non* para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino su ausencia constituye una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal.

Así, acreditado que la operación tiene como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, la Administración deberá eliminar los efectos de la referida ventaja fiscal perseguida mediante la realización de la operación, lo cual es una cuestión de hecho que deberán determinar los órganos de comprobación, no pudiendo entender como tal el diferimiento en la tributación de las rentas generadas, el cual es inherente al propio régimen.

## La DGT analiza una serie de cuestiones planteadas sobre el nuevo tratamiento fiscal del “*carried interest*”

Alejandra Flores y Alejandro Irache | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2295-23 de 31 de julio de 2023

El pasado 1 de enero de 2023, la Ley 28/2002, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes introdujo una nueva disposición adicional en la Ley del IRPF (DA 53<sup>a</sup>) para regular el tratamiento fiscal del “*carried interest*”, esto es, aquella retribución percibida por los gestores, administradores y empleados de determinadas entidades de capital riesgo como consecuencia del éxito en su gestión.

La DA 53<sup>a</sup> determina que el “*carried interest*” tendrá naturaleza de renta del trabajo en sede del IRPF. No obstante, se prevé que únicamente se integrará la renta en un 50% de su importe, sin limitación cuantitativa, siempre que se cumplan ciertos requisitos.

La DGT resuelve en esta contestación a la consulta una serie de dudas interpretativas derivadas de la calificación de estos rendimientos. A continuación, se exponen los criterios fijados por la DGT:

### **Consideración de entidades análogas a las referidas en el apartado 2.a) de la DA 53<sup>a</sup> a las entidades extranjeras que cumplan los requisitos del artículo 14.2 de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, que regula las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado**

La DGT aclara que la interpretación de la letra b) del apartado 2 de la DA 53<sup>a</sup> cuando señala “*otros organismos de inversión análogos a los anteriores*” no puede hacerse de forma generalizada, sino que tendrá que analizarse caso a caso.

No obstante, teniendo en cuenta que la propia Ley 22/2014 contiene un precepto en el que se regula expresamente qué debe entenderse por entidades extranjeras similares a las entidades de capital riesgo reguladas en dicha ley, la DGT concluye que pueden considerarse como organismos de inversión análogos a efectos del apartado 2.b) de la DA 53<sup>a</sup> las entidades extranjeras que cumplan las características del artículo 14.2 de la Ley 22/2014.

Ahora bien, la DGT aclara que, con independencia de esta equiparación, la aplicación de la DA 53<sup>a</sup> exige el cumplimiento de los restantes requisitos exigidos por esta. Especialmente, el relativo a que los derechos económicos no puedan proceder de países calificados como de no cooperantes.

### **Posibilidad de aplicación del régimen previsto en la DA 53<sup>a</sup> a los bonos o incentivos que perciban las personas administradoras, gestoras o empleadas de las entidades a las que se refiere el apartado 2 de la DA 53<sup>a</sup> que se encuentren vinculados al “*carried interest*” al que tengan derecho dichas entidades.**

La DGT entiende aplicable el régimen fiscal especial a aquellas estructuras retributivas en las que el “*carried interest*” es directamente percibido por una entidad de las establecidas en su apartado 2, aunque con posterioridad sea repartido a sus administradores, gestores y/o empleados, siempre y cuando, tanto el derecho a la percepción como la cuantía percibida deriven directamente de participaciones, acciones u otros derechos económicos especiales en las entidades a las que hace referencia el apartado 2 de la DA 53<sup>a</sup> y siempre que se cumplan los demás requisitos exigidos en la misma.

### **Percepción de cobros parciales del “*carried interest*” con anterioridad al transcurso del plazo de 5 años de mantenimiento exigido por la normativa.**

Uno de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen del “*carried interest*” es el mantenimiento, durante un periodo mínimo de 5 años, de las participaciones, acciones o derechos de los que deriva, salvo que se produzcan una serie de excepciones, como su transmisión mortis causa o que se liquide la gestora anticipadamente.

En relación con los cobros parciales, la DGT entiende que no se estaría incumpliendo este requisito por la percepción de cobros anticipados del “*carried interest*”, siempre y cuando los derechos económicos, acciones o participaciones se sigan manteniendo hasta que finalice el periodo de tenencia de 5 años.

No obstante lo anterior, la DGT añade que, en el caso de este cobro anticipado, el no cumplimiento posterior del requisito del plazo de 5 años implicaría la necesidad de una regularización por parte del perceptor de los mismos de conformidad con lo previsto en el artículo 122 de la LGT.

### Importe sobre el que debe practicarse retención

La DGT aclara que el importe sobre el que debe practicarse la retención, en el caso de resultar de aplicación el régimen del “*carried interest*” es el 50% de los rendimientos del trabajo percibidos que puedan acogerse al régimen. Esto es así ya que se trata de una regla de integración del 50% en la base imponible en lugar de ser considerado como una reducción o exención.

Asimismo, añade que el tipo de retención será del 35% (o 19% si el importe neto de la cifra de negocios es inferior a 100.000 euros) en el caso de que las retribuciones sean percibidas en condición de administradores y en el porcentaje que resulte de los artículos 80 y siguientes del Reglamento del IRPF en caso de que sean percibidos por empleados.

## El abandono de obras de acondicionamiento de un local arrendado sin que se hayan amortizado completamente debe considerarse como pérdida patrimonial a efectos del IRPF

Esther Virgili y Josep Farré | Counsel y abogado

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1495-23 de 1 de junio de 2023

En esta consulta vinculante, la DGT analiza un supuesto a efectos de la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en sede del IRPF en relación con un local alquilado, en el cual se han realizado una serie de instalaciones para su adecuación, que se han ido amortizando según tablas. El consultante ha decidido dejar el local y las instalaciones realizadas se van a dejar en el mismo, por lo que se consulta a la DGT cuál debe ser el tratamiento a efectos del IRPF de las instalaciones que se quedan en el local.

Para resolver dicha cuestión, la DGT, en primer lugar, califica las obras de acondicionamiento realizadas como inmovilizado material (pues se trata de un arrendamiento operativo)

Para resolver esta cuestión, la Dirección General se remite al Plan General Contable, en concreto a sus normas de registro y valoración 3ª y 8ª, para incluir estas obras de acondicionamiento del local dentro de la calificación de arrendamiento operativo, que deberá contabilizarse como inmovilizado material y descarta su consideración como gasto del ejercicio. De acuerdo con ello, podrán amortizarse dichas obras en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento, siempre que el plazo del arrendamiento sea inferior a la vida económica del activo.

En relación con la amortización de dichas obras, debe comprobarse si estas han quedado totalmente amortizadas en el momento en el que se proceda a la rescisión del contrato de arrendamiento ya que, de ser así, la circunstancia de que las instalaciones se queden en local no tendrá ninguna incidencia en el IRPF. Sin embargo, en caso de que no estén totalmente amortizadas, de acuerdo con el artículo 28.2 LIRPF, deberá considerarse dicha cantidad pendiente como una pérdida patrimonial, valorándose por el valor neto contable de éstas en el momento que se produce la rescisión del contrato e incluyéndose en la renta general, al no derivar de ninguna transmisión.



## Las ordenanzas fiscales de ICIO no pueden aprobar distintos tipos de gravamen para diferentes tipos de suelo

Esther Virgili y Javier García | Counsel y abogado

› Consulta Vinculante V1961-23 de 13 de junio de 2023

La consultante plantea si el Ayuntamiento, al aprobar la ordenanza fiscal correspondiente al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), tributo de exigencia potestativa por parte de las entidades locales, puede establecer diferentes tipos de gravamen en función del tipo de suelo.

Al respecto, la DGT se remite a la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre de 1999, la cual recuerda que el artículo 6o de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) garantiza la autonomía financiera local al tiempo que respeta las exigencias del principio de reserva de ley. Ello se traduce en la capacidad de decisión que se otorga a los Ayuntamientos para fijar la cuantía de sus tributos al autorizarles, en lo que aquí nos interesa, a fijar los tipos de gravamen dentro de los límites establecidos por la propia norma.

De acuerdo con lo anterior, y en la medida en que el artículo 102.3 del TRLRHL únicamente establece que *“El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del cuatro por cien”*, la DGT concluye que la autonomía local está sujeta a los límites establecidos por la ley, y no permite, por lo tanto, la posibilidad de establecer diferentes tipos de gravamen para distintos tipos de construcciones, instalaciones u obras, ni para diferentes tipos de suelo.

En resumen, conforme con el principio de reserva de ley, la DGT concluye que la autonomía local abarca la fijación del tipo de gravamen del ICIO por parte de los Ayuntamientos, dentro del límite máximo del cuatro por cien, de acuerdo con los márgenes establecidos por la ley, pero tal autonomía no permite la diferenciación de tipos de gravamen según el tipo de suelo, por lo que los Ayuntamientos no pueden aprobar ordenanzas fiscales de ICIO que contemplen diferentes tipos de gravamen para suelo urbano y rústico.

# Coordinadores de la Newsletter

**Clara Jiménez** | Socia de Fiscal

[cjimenez@perezllorca.com](mailto:cjimenez@perezllorca.com)

T. +34 91 423 20 89

**José Suárez** | Socio de Fiscal

[jsuarez@perezllorca.com](mailto:jsuarez@perezllorca.com)

T. +34 91 423 67 41

**Alejandra Flores** | Abogada de Fiscal

[aflores@perezllorca.com](mailto:aflores@perezllorca.com)

T. +34 91 423 70 32

YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

Copyright © 2023 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

---

**Castellana 50**  
28046 – Madrid

—  
**Castellana 259 A**  
28046 – Madrid

—  
**Diagonal 640, 8ºA**  
08017 – Barcelona

—  
**17 Hill Street**  
W1J 5LJ – London

—  
**375 Park Avenue 38th floor**  
10152 – New York

—  
**Rue Belliard 9**  
1040 – Brussels

—  
**8 Marina Blvd**  
018981 – Singapore

—  
**Rua Barata Salgueiro, 21**  
1250-141 – Lisbon  
[www.perezllorca.com](http://www.perezllorca.com)

