

SUMARI

1. **QUAN S'ANUL·LA UNA LIQUIDACIÓ PER RAONS DE FONS O SUBSTANTIVES, L'ADMINISTRACIÓ NO POT COMPLETAR EL JA ACTUAT, NI DUR A TERME NOVES COMPROVACIONS O NOUS REQUERIMENTS PER A INTEGRAR A LES SEVES ACTUACIONS**
Així els estableix una Sentència de l'Audiència Nacional de data 19 d'abril de 2023.
2. **MOMENT D'IMPUTACIÓ DELS ENDARRERIMENTS DERIVATS DE L'ACTUALITZACIÓ SALARIAL D'UN CONVENI COL·LECTIU**
Segons CV de la DGT procedeix la seva imputació en el període impositiu de la seva exigibilitat.
3. **MODIFICACIÓ DEL LÍMIT A LA DEDUÏBILITAT DE DESPESES FINANCERES EN L'IMPOST DE SOCIETATS**
Pels períodes impositius que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2024, s'estableix una regla que connecta la magnitud del benefici operatiu sobre la qual es calcula el límit de deduïbilitat de despeses financeres netes amb la base imposable de l'Impost de Societats i s'elimina la regla d'exclusió subjectiva de les entitats equiparades a les entitats de crèdit i asseguradores.
4. **EL TRIBUNAL SUPREM POSA LÍMIT A LA PRÀCTICA ADMINISTRATIVA I JUDICIAL QUE QÜESTIONA ELS CERTIFICATS DE RESIDÈNCIA FISCAL**
El Tribunal Suprem confirma en la sentència de 12 de juny de 2023 (RCA 915/2022) que l'Administració Tributària no pot qüestionar un certificat de residència fiscal emès per una altra Administració a l'efecte de l'aplicació dels convenis per a evitar la doble imposició.
5. **REDUCCIÓ DE LA INDEMNITZACIÓ PER ACOMIADAMENT A CONSELLERS I ALTS DIRECTIUS**
El Tribunal Suprem permet a consellers i treballadors d'alta direcció reduir-se en l'IRPF la indemnització per acomiadament.
6. **DEDUÏBILITAT DELS INTERESSOS DE DEMORA PER A CONTRIBUENTS QUE REALITZEN ACTIVITATS ECONÒMIQUES**
Igual que per als contribuents de l'IS, el Tribunal Suprem ha acceptat la deduïbilitat dels interessos de demora per als contribuents de l'IRPF que desenvolupin una activitat econòmica.
7. **LA DGT ES PRONUNCIA, DE NOU, SOBRE ELS INTERESSOS DE DEMORA, PER A ESPECIFICAR QUE LA SEVA INTEGRACIÓ EN LA BASE IMPOSABLE, NO SERAN RENDA DE L'ESTALVI, SINÓ QUE PASSEN A SER RENDA GENERAL**
Així ho especifica la DGT en la seva consulta vinculant V1664/2023 de 13/06/2023.
8. **PROPOSTA DE DIRECTIVA SOBRE PREUS DE TRANSFERÈNCIA**
La Comissió proposa harmonitzar la legislació de les operacions vinculades a la Unió Europea.

1. QUAN S'ANUL·LA UNA LIQUIDACIÓ PER RAONS DE FONTS O SUBSTANTIVES, L'ADMINISTRACIÓ NO POT COMPLETAR EL JA ACTUAT, NI DUR A TERME NOVES COMPROVACIONS O NOUS REQUERIMENTS PER A INTEGRAR A LES SEVES ACTUACIONS

L'Audiència Nacional (AN) en la seva Sentència de 19 d'abril de 2023, recurs número 692/2018, considera que quan s'anul·la una liquidació per raons de fons o substantives, **L'Administració pot tornar a dictar nova liquidació amb el recaptat en l'expedient administratiu**, mentre la seva potestat no hagi prescrit, **però no pot completar el ja actuat ni dur a terme noves comprovacions o nous requeriments per a integrar les seves actuacions**. En el cas objecte de la Sentència, l'Administració, després de l'anul·lació d'una primera liquidació per raons de fons o substantives, no es va limitar a dictar la liquidació en execució de la decisió del TEAC, sinó que va iniciar un nou procediment de comprovació limitada amb el que va col·locar al contribuent en la casella de sortida com si, després de l'anul·lació del primer acord de liquidació, res hagués ocorregut.

L'Administració, prescindint del principi de conservació dels actes i sense valorar si amb l'actuat podia practicar nova liquidació, va decidir, sense que cap norma l'habiliti per a això, obrir de nou un procediment de comprovació limitada com si res hagués ocorregut, sotmetent al contribuent a un nou procediment d'aplicació dels tributs, menyspreant que la primera anul·lació va ser deguda a un error substantiu greu en la interpretació de la norma reguladora de l'impost aplicat.

Segons el parer de la Sala, el fet que l'incompliment del mes per a executar la resolució del TEAC no tingui conseqüències de cara a la caducitat, sinó només respecte a l'eventual meritació dels interessos de demora, no significa que, conformement a la previsió temporal prevista, pugui l'Administració Tributària reiniciar de nou qualsevol mena de procediment d'aplicació dels tributs, de durada directament incompatible amb la prevista per a l'execució.

2. MODIFICACIÓ DEL LÍMIT A LA DEDUÏBILITAT DE DESPESES FINANCERES EN L'IMPOST DE SOCIETATS

La disposició final 5ª de la Llei 13/2023, de 24 de maig, estableix una nova redacció de la **regla de limitació de deduïbilitat de despeses financeres** continguda en l'article 16 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost de Societats (LIS).

Aquesta modificació normativa té com a raó de ser la necessitat d'adequar totalment la normativa espanyola sobre limitació de deduïbilitat de despeses financeres al contingut de l'article 4 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consell, de 12 de juliol de 2016. Com explica l'apartat VI del Preàmbul de la Llei 13/2023, Espanya es va acollir a l'excepció regulada en l'article 11, apartat 6, d'aquesta Directiva. Aquest precepte estableix que *"aquells Estats membres que tinguin normes nacionals específiques per a impedir els riscos en matèria de BEPS (erosió de les bases i la transferència de beneficis) en la data de 8 d'agost de 2016, que siguin igualment eficaços a l'efecte de la norma de limitació d'interessos establerta en la present Directiva, podran aplicar aquestes normes específiques fins que acabi el primer exercici pressupostari següent a la data de publicació de l'acord entre els membres de l'OCDE que figuri en el lloc web oficial sobre unes normes mínimes en relació amb l'acció 4 del BEPS, però a tot tardar fins a l'1 de gener de 2024"*.

La norma espanyola sobre limitació d'interessos (que existia en el nostre ordenament des que la introduís el Reial decret Llei 12/2012, de 30 de març, en l'article 20 del Text Refós de la Llei de l'Impost de Societats), va ser considerada per la Comissió Europea com igualment eficaça a l'establerta en l'article 4 de la Directiva, mitjançant carta d'emplaçament de data 8 de febrer de 2018. Malgrat això, i de conformitat amb l'article 11.6 de la Directiva, resultava necessari adequar la normativa espanyola a l'article 4 de la Directiva abans de l'1 de gener de 2024. Amb aquest propòsit, **la Llei 13/2023 introdueix dues importants novetats en la redacció fins ara existent:**

- En primer lloc, s'estableix una regla que connecta la magnitud del benefici operatiu sobre la qual es calcula el límit (del 30%) de deduïbilitat de despeses financeres netes amb la base imposable de l'Impost de Societats. D'aquesta manera, la nova redacció de l'article 16 de la LIS afegeix a l'antiga redacció (apartat 1, paràgraf 3r) un últim incís amb el següent literal: ***“En cap cas, formaran part del benefici operatiu els ingressos, despeses o rendes que no s'haguessin integrat en la base imposable d'aquest Impost”***. La necessitat de considerar un benefici operatiu imposable s'alinea, així, amb el que s'estableix en l'article 4, apartat 2, de la Directiva, segons el qual *“l'EBITDA es calcularà tornant a incorporar a la renda subjecta a l'Impost de Societats en l'Estat membre del contribuent, els imports corregits a efectes fiscals dels costos d'endeutament excedentaris, així com els imports corregits a efectes fiscals en concepte de depreciació i amortització. La renda exempta d'impostos quedarà exclosa de l'EBITDA del contribuent”*.
- En segon lloc, s'elimina de l'apartat 6 de l'article 16 de la LIS la regla d'exclusió subjectiva de les entitats equiparades a les entitats de crèdit i asseguradores (lletra a). En particular, **s'elimina el següent paràgraf: “El mateix tractament rebran, igualment, els fons de titulització hipotecària, regulats en la Llei 19/1992, de 7 de juliol, sobre Règim de Societats i Fons d'Inversió Immobiliària i sobre Fons de Titulització Hipotecària, i els fons de titulització d'actius a què es refereix la Disposició addicional cinquena.2 de la Llei 3/1994, de 14 d'abril, per la qual s'adapta la legislació espanyola en matèria de crèdit a la Segona Directiva de Coordinació Bancària i s'introdueixen altres modificacions relatives al sistema financer”**.

Finalment, si bé la disposició final 8^a de la Llei 13/2023 estableix que aquesta entrarà en vigor l'endemà a la seva publicació en el BOE, en el cas de la modificació de l'article 16 de la LIS, la mateixa disposició final 5^a estableix que la mateixa s'introdueix **“amb efectes per als períodes impositius que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2024”**.

3. MOMENT D'IMPUTACIÓ DELS ENDARRERIMENTS DERIVATS DE L'ACTUALITZACIÓ SALARIAL D'UN CONVENI COL·LECTIU

La resposta de la DGT en la seva consulta vinculant V1100/2023 porta la seva causa en què, després de la signatura en 2023 del conveni d'Hostaleria de la Comunitat de Madrid, una empresa ha decidit pagar els endarreriments de l'any 2022 al març 2023.

Per a aquesta mena de situacions s'ha de tenir en compte l'article 14.2.b) de la Llei 35/2006 (Llei IRPF) que estableix que la imputació d'aquests rendiments -import resultant de l'increment salarial de 2022- **és procedent realitzar-la al període impositiu de la seva exigibilitat**, circumstància que es produeix en aquest cas en 2023, any en què se subscriu el conveni i s'estableix el seu abonament, **per la qual cosa és al període impositiu 2023 al qual correspon realitzar la seva imputació, perquè no es tracta d'uns rendiments que els treballadors poguessin exigir l'any 2022 i haguessin percebut un any després**.

4. EL TRIBUNAL SUPREM POSA LÍMIT A LA PRÀCTICA ADMINISTRATIVA I JUDICIAL QUE QÜESTIONA ELS CERTIFICATS DE RESIDÈNCIA FISCAL

En el cas que ens ocupa l'Agència Estatal d'Administració Tributària (AEAT) regularitza la situació tributària d'una persona física per l'Impost sobre la Renda de la Persones Físiques (IRPF) dels exercicis 2008 a 2010 per considerar-la resident fiscal a Espanya. El contribuent a fi d'acreditar la seva residència fiscal en un altre Estat, diferent d'Espanya, va aportar en seu economicoadministrativa i en via jurisdiccional **certificats de residència emesos per les autoritats fiscals competents dels EUA, expedits a l'efecte de l'aplicació del Conveni signat entre el Regne d'Espanya i els EUA per a evitar la Doble Imposició i prevenir l'evasió fiscal**. No obstant això, tant l'Administració com l'Audiència Nacional van atorgar a tals certificats de residència un mer valor indiciari a favor de la residència

fiscal en tals països, que es va considerar enervat per la prova substanciada per l'Administració que va aconseguir la conclusió de considerar Espanya com a país de residència. En aquest escenari, es nega l'existència d'un conflicte de residència entre Espanya i els EUA que requerís acudir a les regles previstes en l'article 4.2 del Conveni per a evitar la doble imposició internacional (CDI), conegudes com a regles "de desempat", perquè en el cas present la persona física és considerada resident a Espanya.

El Tribunal Suprem (TS) en la seva Sentència de 12 de juny de 2023 (RCA 915/2022), rebutja de pla la valoració efectuada pel Tribunal d'instància i l'Administració.

En aquest sentit, concreta que l'aportació d'un certificat de residència fiscal, emès per l'autoritat competent del país i en el qual es fa constar de manera expressa, com a resulta preceptiu, que s'estén a l'efecte d'un CDI, ha de conduir a tenir per acreditada la residència fiscal als EUA, en aquest cas, a l'efecte de l'aplicació del CDI i, per tant, a considerar que existeix un conflicte de residència entre Espanya i els EUA.

El Tribunal Suprem, en la Sentència que comentem i després d'una elaborada argumentació, conclou que, **ni l'Administració Tributària ni els tribunals de justícia poden prescindir dels certificats vàlidament emesos per una altra Administració i la seva aportació ha de conduir a tenir per acreditada la residència fiscal al país emissor a l'efecte de l'aplicació del CDI.**

5. REDUCCIÓ DE LA INDEMNITZACIÓ PER ACOMIADAMENT A CONSELLERS I ALTS DIRECTIUS

El Tribunal Suprem **estableix jurisprudència** i fixa que els alts directius d'una companyia, així com els membres del consell d'administració poden reduir-se en l'IRPF la indemnització per acomiadament. La Sala permet que només tributin pel 70% del pagament per cessament. En l'actualitat, la indemnització per acomiadament està exempta fins als 180.000€, però si se supera aquest volum, els contribuents han de tributar per l'excés.

En una Sentència del passat 25 de juliol de 2023, l'Alt Tribunal dona la raó a un important grup de distribució contra l'Agència Tributària, que impedia aquesta reducció a dos dels seus exdirectius i exmembres del consell d'administració en considerar que no tenien una relació laboral amb la companyia sinó mercantil i, per tant, no els corresponia l'exempció.

La sentència aplica la jurisprudència del TJUE que diu que **en l'àmbit comunitari no s'admet que prevalgui la relació mercantil (que suposa la pertinença a l'òrgan d'administració) sobre la consideració de treballador d'aquesta persona.** "D'acord amb aquesta jurisprudència, el vincle laboral no s'esvaeix ni enerva per absorció del vincle mercantil en allò que sigui favorable al treballador", exposa el Suprem. Afegeix el Tribunal que no cal negar la deduïbilitat de les remuneracions satisfetes a un treballador ni fer de pitjor condició a aquest pel fet de formar part també de l'òrgan d'administració.

La Sentència estableix que per a determinar la possibilitat d'aquesta reducció ha d'interpretar-se l'article 18.2 de la Llei de l'IRPF. Aquest article permet una reducció (abans del 40% i ara del 30%) d'aquells rendiments diferents a un salari (**com és una indemnització per acomiadament**) sempre que s'hagin generat en un període superior a dos anys i no s'obtinguin de manera recurrent.

La Direcció General de Tributs, el juny de 2016, ja va resoldre que la reducció en l'IRPF és aplicable a rendiments percebuts per consellers, sense que el fet que formin part de l'òrgan d'administració i tinguin una relació mercantil amb l'entitat limiti l'aplicació de la reducció.

El Tribunal Econòmic-Administratiu Central (TEAC), en dues resolucions del 25 de febrer de 2022, ja va resoldre que es podia aplicar l'exempció prevista en la Llei de l'IRPF a les indemnitzacions per acomiadament improcedent d'alts directius. Fins al moment,

L'Administració no permetia la reducció sota l'empара de què es tracta d'una relació laboral especial que es regeix pel Reial decret 1382/1985, d'1 d'agost, i per tant les altres normes de legislació laboral comuna, inclòs l'Estatut dels Treballadors, no li són aplicables.

6. DEDUÏBILITAT DELS INTERESSOS DE DEMORA PER A CONTRIBUENTS QUE REALITZEN ACTIVITATS ECONÒMIQUES

Igual que per als contribuents de l'IS, el Tribunal Suprem, en una recent Sentència del passat 24 de juliol, ha acceptat la deduïbilitat dels interessos de demora per als contribuents de l'IRPF que desenvolupin una activitat econòmica, **tant els procedents de la liquidació practicada en un procediment de comprovació de rendes relatives al desenvolupament de l'activitat com els reportats per la suspensió de l'execució de l'acte administratiu impugnat**. En tenir la naturalesa jurídica de despeses financeres, se sotmeten als límits de deduïbilitat de la LIS article 16.

7. LA DGT ES PRONUNCIA, DE NOU, SOBRE ELS INTERESSOS DE DEMORA, PER A ESPECIFICAR QUE LA SEVA INTEGRACIÓ EN LA BASE IMPOSABLE, NO SERAN RENDA DE L'ESTALVI, SINÓ QUE PASSEN A SER RENDA GENERAL

La Direcció General de Tributs en la seva consulta vinculant, V1664/2023 del passat 13/06/2023 canvia el seu criteri sobre el tractament dels interessos de demora fent referència a una Sentència del Tribunal Suprem.

El Tribunal Suprem en la seva Sentència de 12 de gener de 2023, recurs número 2059/2020, en relació amb els interessos de demora abonats per l'Agència Tributària en efectuar una devolució d'ingressos indeguts ha fixat la següent doctrina: "Els interessos de demora abonats per l'Agència Tributària en efectuar una devolució d'ingressos indeguts es troben subjectes i no exempts de l'Impost sobre la Renda, constituint un guany patrimonial que constitueix renda general, de conformitat amb el que es disposa en l'article 46, b) LIRPF, interpretat a sensu contrari".

El nou criteri fixat pel Suprem comporta a més modificar també la interpretació que s'havia mantingut sobre la integració dels interessos indemnitzatoris en la base imposable de l'estalvi, perquè no resulta congruent continuar amb una interpretació no compartida pel Tribunal Suprem, per la qual cosa aquest aspecte de la integració dels interessos indemnitzatoris ha de reconduir-se a la seva consideració com a renda general i conseqüent integració en la base imposable general, perquè com afirma el Tribunal no s'han posat de manifest en ocasió de la transmissió d'elements patrimonials.

Per tant, la DGT entén procedent **posar fi al criteri que venia mantenint fins ara sobre la integració en la base imposable de l'estalvi dels interessos indemnitzatoris passant a considerar que la seva integració ha de realitzar-se en la base imposable general**.

8. PROPOSTA DE DIRECTIVA SOBRE PREUS DE TRANSFERÈNCIA

És conegut que el càlcul dels preus de transferència en les operacions vinculades poden ser una font de criteris divergents amb l'Administració Tributària màximament quan aquestes operacions afecten països diferents.

Doncs bé, la Comissió Europea ha publicat una proposta per a harmonitzar les normes de preus de transferència dins de la UE i garantir un enfocament comú per als problemes de preus de transferència.

Incorpora el principi de plena competència i normes clau sobre preus de transferència en la legislació de la UE, aclareix el paper i l'estatus de les Directrius de l'OCDE sobre Preus de Transferència i crea la possibilitat d'establir normes vinculants comunes sobre aspectes específics de les normes dins de la Unió.

En la proposta de Directiva s'estableix que els Estats membres adoptaran i publicaran, a tot tardar el 31 de desembre de 2025, les lleis, reglamentacions i disposicions administratives necessàries per a complir la present directiva i aplicaran aquestes normes a partir de l'1 de gener de 2026.

BOU & ASSOCIATS

