

SUMARIO

- 1. CUANDO SE ANULA UNA LIQUIDACIÓN POR RAZONES DE FONDO O SUSTANTIVAS, LA ADMINISTRACIÓN NO PUEDE COMPLETAR LO YA ACTUADO, NI LLEVAR A CABO NUEVAS COMPROBACIONES O NUEVOS REQUERIMIENTOS PARA INTEGRAR A SUS ACTUACIONES**
Así lo establece una Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 19 de abril de 2023.
- 2. MOMENTO DE IMPUTACIÓN DE LOS ATRASOS DERIVADOS DE LA ACTUALIZACIÓN SALARIAL DE UN CONVENIO COLECTIVO**
Según CV de la DGT procede su imputación en el período impositivo de su exigibilidad.
- 3. MODIFICACIÓN DEL LÍMITE A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**
Para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, se establece una regla que conecta la magnitud del beneficio operativo sobre la que se calcula el límite de deducibilidad de gastos financieros netos con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y se elimina la regla de exclusión subjetiva de las entidades equiparadas a las entidades de crédito y aseguradoras.
- 4. EL TRIBUNAL SUPREMO PONE COTO A LA PRÁCTICA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL QUE CUESTIONA LOS CERTIFICADOS DE RESIDENCIA FISCAL**
El Tribunal Supremo confirma en la sentencia de 12 de junio de 2023 (RCA 915/2022) que la Administración Tributaria no puede cuestionar un certificado de residencia fiscal emitido por otra Administración a los efectos de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición.
- 5. REDUCCIÓN DE LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO A CONSEJEROS Y ALTOS DIRECTIVOS**
El Tribunal Supremo permite a consejeros y trabajadores de alta dirección reducirse en el IRPF la indemnización por despido.
- 6. DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA PARA CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN ACTIVIDADES ECONÓMICAS**
Al igual que para los contribuyentes del IS, el Tribunal Supremo ha aceptado la deducibilidad de los intereses de demora para los contribuyentes del IRPF que desarrollen una actividad económica.
- 7. LA DGT SE PRONUNCIA, DE NUEVO, SOBRE LOS INTERESES DE DEMORA, PARA ESPECIFICAR QUE SU INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE, NO SERÁN RENTA DEL AHORRO, SINO QUE PASAN A SER RENTA GENERAL**
Así lo especifica la DGT en su consulta vinculante V1664/2023 de 13/06/2023.
- 8. PROPUESTA DE DIRECTIVA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**
La Comisión propone armonizar la legislación de las operaciones vinculadas en la Unión Europea.

1. CUANDO SE ANULA UNA LIQUIDACIÓN POR RAZONES DE FONDO O SUSTANTIVAS, LA ADMINISTRACIÓN NO PUEDE COMPLETAR LO YA ACTUADO, NI LLEVAR A CABO NUEVAS COMPROBACIONES O NUEVOS REQUERIMIENTOS PARA INTEGRAR A SUS ACTUACIONES

La Audiencia Nacional (AN) en su Sentencia de 19 de abril de 2023, recurso número 692/2018, considera que cuando se anula una liquidación por razones de fondo o sustantivas, **la Administración puede volver a dictar nueva liquidación con lo recabado en el expediente administrativo**, mientras su potestad no haya prescrito, **pero no puede completar lo ya actuado ni llevar a cabo nuevas comprobaciones o nuevos requerimientos para integrar sus actuaciones**. En el caso objeto de la Sentencia, la Administración, tras la anulación de una primera liquidación por razones de fondo o sustantivas, no se limitó a dictar la liquidación en ejecución de la decisión del TEAC, sino que inició un nuevo procedimiento de comprobación limitada con lo que colocó al contribuyente en la casilla de salida como si, tras la anulación del primer acuerdo de liquidación, nada hubiera ocurrido.

La Administración, prescindiendo del principio de conservación de los actos y sin valorar si con lo actuado podía practicar nueva liquidación, decidió, sin que ninguna norma la habilite para ello, abrir de nuevo un procedimiento de comprobación limitada como si nada hubiera ocurrido, sometiendo al contribuyente a un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos, despreciando que la primera anulación fue debida a un error sustantivo grave en la interpretación de la norma reguladora del impuesto aplicado.

A juicio de la Sala, el hecho de que el incumplimiento del mes para ejecutar la resolución del TEAC no tenga consecuencias de cara a la caducidad, sino solo en cuanto al eventual devengo de los intereses de demora, no significa que, con arreglo a la previsión temporal prevista, pueda la Administración Tributaria reiniciar de nuevo cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos, de duración directamente incompatible con la prevista para la ejecución.

2. MODIFICACIÓN DEL LÍMITE A LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La disposición final 5ª de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, establece una nueva redacción de la **regla de limitación de deducibilidad de gastos financieros** contenida en el artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Esta modificación normativa tiene como razón de ser la necesidad de adecuar totalmente la normativa española sobre limitación de deducibilidad de gastos financieros al contenido del artículo 4 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016. Como explica el apartado VI del Preámbulo de la Ley 13/2023, España se acogió a la excepción regulada en el artículo 11, apartado 6, de dicha Directiva. Este precepto establecía que *“aquellos Estados miembros que tengan normas nacionales específicas para impedir los riesgos en materia de BEPS (erosión de las bases y la transferencia de beneficios) en la fecha de 8 de agosto de 2016, que sean igualmente eficaces a efectos de la norma de limitación de intereses establecida en la presente Directiva, podrán aplicar dichas normas específicas hasta que termine el primer ejercicio presupuestario siguiente a la fecha de publicación del acuerdo entre los miembros de la OCDE que figure en el sitio web oficial sobre unas normas mínimas en relación con la acción 4 del BEPS, pero a más tardar hasta el 1 de enero de 2024”*.

La norma española sobre limitación de intereses (que existía en nuestro ordenamiento desde que la introdujera el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, en el artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), fue considerada por la Comisión Europea como igualmente eficaz a la establecida en el artículo 4 de la Directiva, mediante carta de emplazamiento de fecha 8 de febrero de 2018. A pesar de ello, y de conformidad con el artículo 11.6 de la Directiva, resultaba necesario adecuar la normativa española al artículo 4 de la Directiva antes del 1 de enero de 2024. Con este propósito, **la Ley 13/2023 introduce dos importantes novedades en la redacción hasta ahora existente:**

- En primer lugar, se establece una regla que conecta la magnitud del beneficio operativo sobre la que se calcula el límite (del 30%) de deducibilidad de gastos financieros netos con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. De este modo, la nueva redacción del artículo 16 de la LIS añade a la antigua redacción (apartado 1, párrafo 3º) un último inciso con el siguiente literal: ***“En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto”***. La necesidad de considerar un beneficio operativo imponible se alinea, así, con lo establecido en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva, según el cual *“el EBITDA se calculará volviendo a incorporar a la renta sujeta al Impuesto sobre Sociedades en el Estado miembro del contribuyente, los importes corregidos a efectos fiscales de los costes de endeudamiento excedentarios, así como los importes corregidos a efectos fiscales en concepto de depreciación y amortización. La renta exenta de impuestos quedará excluida del EBITDA del contribuyente”*.
- En segundo lugar, se elimina del apartado 6 del artículo 16 de la LIS la regla de exclusión subjetiva de las entidades equiparadas a las entidades de crédito y aseguradoras (letra a). En particular, **se elimina el siguiente párrafo: “El mismo tratamiento recibirán, igualmente, los fondos de titulación hipotecaria, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulación Hipotecaria, y los fondos de titulación de activos a que se refiere la Disposición adicional quinta.2 de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero”**.

Por último, si bien la disposición final 8ª de la Ley 13/2023 establece que ésta entrará en vigor al día siguiente a su publicación en el BOE, en el caso de la modificación del artículo 16 de la LIS, la propia disposición final 5ª establece que la misma se introduce *“con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024”*.

3. MOMENTO DE IMPUTACIÓN DE LOS ATRASOS DERIVADOS DE LA ACTUALIZACIÓN SALARIAL DE UN CONVENIO COLECTIVO

La respuesta de la DGT en su consulta vinculante V1100/2023 trae su causa en que, tras la firma en 2023 del convenio de Hospedaje de la Comunidad de Madrid, una empresa ha decidido pagar los atrasos del año 2022 en marzo 2023.

Para este tipo de situaciones se ha de tener en cuenta el artículo 14.2.b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) que lleva considerar que la imputación de dichos rendimientos -importe resultante del incremento salarial de 2022- **procede realizarla al período impositivo de su exigibilidad**, circunstancia que se produce en este caso en 2023, año en el que se suscribe el convenio y se establece su abono, **por lo que es al período impositivo 2023 al que corresponde realizar su imputación, pues no se trata de unos rendimientos que los trabajadores pudieran exigir en el año 2022 y hubieran percibido un año después.**

4. EL TRIBUNAL SUPREMO PONE COTO A LA PRÁCTICA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL QUE CUESTIONA LOS CERTIFICADOS DE RESIDENCIA FISCAL

En el caso que nos ocupa la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) regulariza la situación tributaria de una persona física por el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2008 a 2010 por considerarla residente fiscal en España. El contribuyente al objeto de acreditar su residencia fiscal en otro Estado, distinto de España, aportó en sede económico-administrativa y en vía jurisdiccional **certificados de residencia emitidos por las autoridades fiscales competentes de EEUU, expedidos a los efectos de la aplicación del Convenio firmado entre el Reino de España y los EEUU para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal**. No obstante, tanto la Administración como la Audiencia Nacional otorgaron a tales certificados de residencia

un mero valor indiciario a favor de la residencia fiscal en tales países, que se consideró enervado por la prueba sustanciada por la Administración que alcanzó la conclusión de considerar España como país de residencia. En este escenario, se niega la existencia de un conflicto de residencia entre España y EEUU que precisara acudir a las reglas previstas en el artículo 4.2 del Convenio para evitar la doble imposición internacional (CDI), conocidas como reglas "de desempate", pues en el caso presente la persona física es considerada residente en España.

El Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 12 de junio de 2023 (RCA 915/2022), rechaza de plano la valoración efectuada por el Tribunal de instancia y la Administración.

En este sentido, concreta que la aportación de un certificado de residencia fiscal, emitido por la autoridad competente del país y en el que se hace constar de forma expresa, como resulta preceptivo, que se extiende a los efectos de un CDI, debe conducir a tener por acreditada la residencia fiscal en EEUU, en este caso, a efectos de la aplicación del CDI y, por ende, a considerar que existe un conflicto de residencia entre España y EEUU.

El Tribunal Supremo, en la Sentencia que comentamos y después de una elaborada argumentación, concluye que, **ni la Administración Tributaria ni los tribunales de justicia pueden prescindir de los certificados válidamente emitidos por otra Administración y su aportación debe conducir a tener por acreditada la residencia fiscal en el país emisor a efectos de la aplicación del CDI.**

5. REDUCCIÓN DE LA INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO A CONSEJEROS Y ALTOS DIRECTIVOS

El Tribunal Supremo **establece jurisprudencia** y fija que los altos directivos de una compañía, así como los miembros del consejo de administración pueden reducirse en el IRPF la indemnización por despido. La Sala permite que solo tributen por el 70% del pago por cese. En la actualidad, la indemnización por despido está exenta hasta los 180.000€, pero si se supera ese volumen, los contribuyentes deben tributar por el exceso.

En una Sentencia del pasado 25 de julio de 2023, el Alto Tribunal da la razón a un importante grupo de distribución contra la Agencia Tributaria, que impedía esta reducción a dos de sus exdirectivos y exmiembros del consejo de administración al considerar que no tenían una relación laboral con la compañía sino mercantil y, por tanto, no les correspondía la exención.

El fallo atiende a la jurisprudencia del TJUE que dice que **en el ámbito comunitario no se admite que prevalezca la relación mercantil (que supone la pertenencia al órgano de administración) sobre la consideración de trabajador de dicha persona.** "Conforme a esa jurisprudencia, el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del vínculo mercantil en aquello que sea favorable al trabajador", expone el Supremo. Añade el Tribunal que no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a un trabajador ni hacer de peor condición a este por el mero hecho de formar parte también del órgano de administración.

La Sentencia establece que para determinar la posibilidad de esta reducción tiene que interpretarse el artículo 18.2 de la Ley del IRPF. Este artículo permite una reducción (antes del 40% y ahora del 30%) de aquellos rendimientos distintos a un salario (**como es una indemnización por despido**) siempre que se hayan generado en un periodo superior a dos años y no se obtengan de forma recurrente.

La Dirección General de Tributos, en junio de 2016, ya resolvió que la reducción en el IRPF es aplicable a rendimientos percibidos por consejeros, sin que el hecho de que formen parte del órgano de administración y tengan una relación mercantil con la entidad limite la aplicación de la reducción.

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en dos resoluciones del 25 de febrero de 2022, ya resolvió que se podía aplicar la exención prevista en la Ley del IRPF a las indemnizaciones por despido improcedente de altos directivos. Hasta el momento, la Administración no permitía la reducción bajo el amparo de que se trata de una relación laboral especial que se rige por el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, y por tanto las demás normas de legislación laboral común, incluido el Estatuto de los Trabajadores, no le son aplicables.

6. DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA PARA CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Al igual que para los contribuyentes del IS, el Tribunal Supremo, en una reciente Sentencia del pasado 24 de julio, ha aceptado la deducibilidad de los intereses de demora para los contribuyentes del IRPF que desarrollen una actividad económica, **tanto los procedentes de la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación de rentas relativas al desarrollo de la actividad como los devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado**. Al tener la naturaleza jurídica de gastos financieros, se someten a los límites de deducibilidad de la LIS artículo 16.

7. LA DGT SE PRONUNCIA, DE NUEVO, SOBRE LOS INTERESES DE DEMORA, PARA ESPECIFICAR QUE SU INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE, NO SERÁN RENTA DEL AHORRO, SINO QUE PASAN A SER RENTA GENERAL

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante, V1664/2023 del pasado 13/06/2023 cambia su criterio acerca del tratamiento de los intereses de demora haciendo referencia a una Sentencia del Tribunal Supremo.

El Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de enero de 2023, recurso número 2059/2020, en relación con los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos ha fijado la siguiente doctrina: “Los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del Impuesto sobre la Renta, constituyendo una ganancia patrimonial que constituye renta general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46, b) LIRPF, interpretado a sensu contrario”.

El nuevo criterio fijado por el Supremo conlleva además modificar también la interpretación que se venía manteniendo sobre la integración de los intereses indemnizatorios en la base imponible del ahorro, pues no resulta congruente continuar con una interpretación no compartida por el Tribunal Supremo, por lo que este aspecto de la integración de los intereses indemnizatorios debe reconducirse a su consideración como renta general y consecuente integración en la base imponible general, pues como afirma el Tribunal no se han puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales.

Por tanto, la DGT entiende procedente **poner fin al criterio que venía manteniendo hasta ahora sobre la integración en la base imponible del ahorro de los intereses indemnizatorios pasando a considerar que su integración debe realizarse en la base imponible general**.

8. PROPUESTA DE DIRECTIVA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Es bien sabido que el cálculo de los precios de transferencia en las operaciones vinculadas pueden ser una fuente de criterios divergentes con la Administración Tributaria máxime cuando estas operaciones afectan a países diferentes.

Pues bien, la Comisión Europea ha publicado una propuesta para armonizar las normas de precios de transferencia dentro de la UE y garantizar un enfoque común para los problemas de precios de transferencia.

Incorpora el principio de plena competencia y normas clave sobre precios de transferencia en la legislación de la UE, aclara el papel y el estatus de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia y crea la posibilidad de establecer normas vinculantes comunes sobre aspectos específicos de las normas dentro de la Unión.

En la propuesta de Directiva se establece que los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2025, las leyes, reglamentaciones y disposiciones administrativas necesarias para cumplir la presente directiva y aplicarán dichas normas a partir del 1 de enero de 2026.

BOU & ASSOCIATS

