

SUMARI

- 1. EL TRIBUNAL SUPREM FIXA COM A DOCTRINA QUE EL TERMINI DE QUATRE ANYS DE PRESCRIPCIÓ DEL DRET DE L'ADMINISTRACIÓ PER A DETERMINAR EL DEUTE TRIBUTARI COMPUTA DE DATA A DATA, AMB INDEPENDÈNCIA QUE L'ÚLTIM DIA D'AQUEST TERMINI SIGUI HÀBIL O INHÀBIL**
El Tribunal Suprem el fixa com a doctrina en la seva Sentència de 17 d'abril de 2024.
- 2. TENIR UNA PERSONA OCUPADA AMB CONTRACTE LABORAL I A JORNADA COMPLETA NO GARANTEIX LA QUALIFICACIÓ COM A RENDIMENTS DE L'ACTIVITAT ECONÒMICA DE LA RENDA DERIVADA DE L'ARRENDAMENT DE BÉNS IMMOBLES**
En línia amb pronunciaments previs d'altres òrgans revisors, el Tribunal Superior de Justícia de Balears entén que, si la càrrega de treball no és suficient per a contractar un empleat a jornada completa, les rendes obtingudes per l'arrendament de béns immobles han de ser qualificades com a rendiments de capital immobiliari i no com a rendiment de l'activitat econòmica.
- 3. PLUSVÀLUA MUNICIPAL. NO ES MERITA L'IMPOST EN L'EXTINCIÓ DEL CONDOMINI EXISTENT SOBRE UN IMMOBLE QUE S'ADJUDICA A UN COMUNER QUE COMPENSA EN METÀL·LIC A LA RESTA**
Així s'entén en Consulta vinculant V0123-24, de 15 de febrer de 2024.
- 4. CONDICIONS I FORMA D'APLICACIÓ DE LA DEDUCCIÓ PER INVERSIONS MEDIAMBIENTALS DE L'ART 39.1 DE LA LLEI DE L'IMPOST DE SOCIETATS**
Consulta vinculant de la DGT V0012-24, de 13 de febrer de 2024.
- 5. IRPF. SOL·LICITUDS DE DEVOLUCIÓ DE L'IRPF 2019-2023 PER PENSIONISTES QUE VAN REALITZAR APORTACIONS A MUTUALITATS**
Amb anterioritat al sistema de pensions de la Seguretat Social vigent en l'actualitat, la previsió social al nostre país estava organitzada a través de diverses mutualitats amb diferent naturalesa. En síntesi, mutualitats laborals (entitats gestores de la Seguretat Social), mutualitats substitutòries de les entitats gestores de la Seguretat Social i mutualitats complementàries a la Seguretat Social.
- 6. IRPF. LES DIETES ESTAN EXEMPTES QUAN TINGUIN UNA FINALITAT COMPENSATÒRIA, NO QUAN RETRIBUEIXIN EL TREBALL FET**
Sentència del Tribunal Suprem de 15 de febrer de 2024.
- 7. IRPF. TRIBUTACIÓ DELS INTERESSOS DELS DIPÒSITS EN COMPTES COMPARTITS**
La titularitat serà de qui ingressi els diners en el banc.
- 8. ES REDUEIXEN PER AL PERÍODE IMPOSITIU 2023 ELS ÍNDEXS DE RENDIMENT NET I LA REDUCCIÓ GENERAL APLICABLES EN EL MÈTODE D'ESTIMACIÓ OBJECTIVA DE L'IRPF PER A LES ACTIVITATS AGRÍCOLES I RAMADERES AFECTADES PER CIRCUMSTÀNCIES EXCEPCIONALS**
Es modifiquen per al període impositiu 2023 els índexs de rendiment net i la reducció general aplicables en el mètode d'estimació objectiva de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques per a les activitats agrícoles i ramaderes afectades per diverses circumstàncies excepcionals.

1. EL TRIBUNAL SUPREM FIXA COM A DOCTRINA QUE EL TERMINI DE QUATRE ANYS DE PRESCRIPCIÓ DEL DRET DE L'ADMINISTRACIÓ PER A DETERMINAR EL DEUTE TRIBUTARI COMPUTA DE DATA A DATA, AMB INDEPENDÈNCIA QUE L'ÚLTIM DIA D'AQUEST TERMINI SIGUI HÀBIL O INHÀBIL

La sentència de 17 d'abril de 2024 del Tribunal Suprem en la qual es fixa com a doctrina que **"el termini de quatre anys de prescripció del dret de l'Administració per a determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació, previst en l'article 66 LGT, s'ha de computar de data a data amb independència que l'últim dia d'aquest termini sigui hàbil o inhàbil"**.

En aplicació d'aquest criteri, la sentència desestima el recurs de l'Advocacia de l'Estat ratificant l'acte de l'Audiència Nacional que va donar la raó a l'entitat recurrent contra una resolució del TEAC, sobre liquidacions i deute tributari a ingressar en concepte d'IVA d'exercicis 2007 i 2008.

L'Audiència Nacional va apreciar la prescripció en constatar el transcurs d'un termini de quatre anys entre el 3 de març de 2014 (quan l'entitat va formular al·legacions davant el TEAC) i el 5 de març 2018 (quan li va ser notificada la seva resolució) perquè, en definitiva, per a l'acte, **el còmput havia de fer-se de data a data**, venent el termini el 3 de març de 2018, encara que fos dissabte.

L'Administració de l'Estat va recórrer al Suprem perquè mantenia que el termini de prescripció del seu dret a liquidar no podia concloure en un dia inhàbil, d'acord amb l'article 30.5 LRJAP i PAC, en la virtut de la qual, quan l'últim dia del termini sigui inhàbil, s'entendrà prorrogat al primer dia hàbil següent, previsió que, en la seva opinió, operaria tant en relació amb els terminis expressats en dies com respecte del fixat en mesos o anys.

El TS rebutja la tesi de l'Administració, ja que **"no troba justificació des de la perspectiva de la funcionalitat i naturalesa de la prescripció extintiva, la virtualitat de la qual es produeix pel simple transcurs del temps fixat per la Llei"**. Afegeix que "en l'escenari de la prescripció d'un dret, com el que el nostre ordenament jurídic tributari reconeix a l'Administració per a liquidar el deute tributari, no resulta possible defensar l'ampliació o extensió d'aquest lapse temporal sobre la base del caràcter hàbil o inhàbil de l'últim dia del termini".

"En aquest context –afegeix la sentència–, un termini de prescripció d'un dret, fixat per anys, **es computa de data a data**, conforme a l'article 5 del Codi Civil (...), **amb independència que l'últim dia del termini sigui hàbil o inhàbil**, màximament quan, com recorda l'article 5.2 CC, en el còmput civil dels terminis no s'exclouen els dies inhàbils".

2. TENIR UNA PERSONA OCUPADA AMB CONTRACTE LABORAL I A JORNADA COMPLETA NO GARANTEIX LA QUALIFICACIÓ COM A RENDIMENTS DE L'ACTIVITAT ECONÒMICA DE LA RENDA DERIVADA DE L'ARRENDAMENT DE BÉNS IMMOBLES

En línia amb pronunciaments previs d'altres òrgans revisors, el Tribunal Superior de Justícia de les Balears en la seva sentència de 31 de gener de 2024 (Rec. 91/2020), entén que, si la càrrega de treball no és suficient per a contractar un empleat a jornada completa, les rendes obtingudes per a l'arrendament de béns immobles **han de ser qualificades com a rendiments de capital immobiliari i no com a rendiment de l'activitat econòmica**.

A pesar que el patrimoni de la recurrent, en el cas incloïa dotze habitatges i diversos locals i oficines, a més d'unes certes parcel·les de terrenys, el Tribunal Superior de Justícia de les Balears entén que no queda provada la relació laboral dedicada a l'arrendament d'immobles per no implicar l'activitat **una càrrega de treball suficient com per a dedicar una persona a temps complet**. Es nega així l'aplicació de l'article 27.2 de la Llei de l'IRPF.

Per a aconseguir aquesta conclusió, la sentència **pren en consideració els següents factors: (i) la durada dels lloguers**, que són majoritàriament de temporada; **(ii) la manera de realitzar els cobraments i rebuts**, que tenen lloc mitjançant transferència bancària; i **(iii) l'abast de les labors de captació de clients**, que s'entén mínim, ja que els immobles es troben arrendats, bé sota contractes que han estat prorrogats, bé a

treballadors de la societat de la qual el recurrent és administrador. A més, la Sala nega la vinculació i la necessitat d'unes certes despeses, com notaries, serveis bancaris i interessos, que la recurrent intenta relacionar amb l'activitat.

3. PLUSVÀLUA MUNICIPAL. NO ES MERITA L'IMPOST EN L'EXTINCIÓ DEL CONDOMINI EXISTENT SOBRE UN IMMOBLE QUE S'ADJUDICA A UN COMUNER QUE COMPENSA EN METÀL·LIC A LA RESTA

La Direcció General de Tributs, en la seva Consulta Vinculant V0123-24 del passat 14 de febrer, considera que, en la dissolució d'una comunitat de béns integrada per un únic bé, la dissolució del condomini existent amb adjudicació íntegra del bé a una de les comuneres que compensa en metàl·lic a la resta **no produeix el fet imposable de l'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana.**

S'analitza en aquesta consulta la tributació, per l'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana, de la dissolució del condomini existent sobre un bé immoble que s'adjudica íntegrament a un dels comuners, que compensa en metàl·lic a la resta pel seu percentatge de participació en la comunitat.

La Direcció General de Tributs recorda que, segons la doctrina reiterada del Tribunal Suprem, **la divisió de la cosa comuna i la consegüent adjudicació als comuners no és una transmissió patrimonial pròpiament dita, ni a efectes civils ni a efectes fiscals**, sinó una mera especificació o concreció d'un dret abstracte preexistent. Per tant, si cada comuner rep el que li correspon en proporció a la seva quota de participació en la cosa comuna, sense que s'originin excessos d'adjudicació, no s'esdevingui l'impost en l'extinció de la comunitat. **Quan es produeixen excessos d'adjudicació, en canvi, sí que existeix una transmissió patrimonial, que tindrà caràcter oneros o lucratiu segons sigui o no objecte de compensació per part del comuner adjudicatari.**

En principi, aquests excessos d'adjudicació sí que queden subjectes a l'impost. No obstant això, com a excepció, els excessos d'adjudicació que es produeixin per a donar compliment al que es disposa en els articles 821, 829, 1056 (segon) i 1062 (primer) del Codi Civil -això és, l'adjudicació a un dels comuners de la cosa comuna que sigui indivisible o desmereixi molt per la seva divisió, amb l'obligació d'abonar als altres comuners l'excés en diners- no es consideraran transmissions patrimonials oneroses i no estaran subjectes a l'impost.

En el cas analitzat, es conclou que l'excés d'adjudicació és inevitable, ja que el bé immoble el ple domini del qual es pretén adjudicar a una de les comuneres és l'únic bé que integra la comunitat de béns. En conseqüència, la dissolució del condomini no produirà el fet imposable de l'impost i la data d'inici del període de generació de l'increment de valor del terreny que es posi de manifest en una futura transmissió de l'immoble per l'adjudicatària serà la d'adquisició de l'immoble pels comuners; això és, l'última transmissió que sí que va quedar subjecta a l'impost.

4. CONDICIONS I FORMA D'APLICACIÓ DE LA DEDUCCIÓ PER INVERSIONS MEDIAMBIENTALS DE L'ART 39.1 DE LA LLEI DE L'IMPOST DE SOCIETATS

En la Consulta Vinculant de la DGT V0012-24, de 13 de febrer de 2024, se sistematitzen les condicions i forma d'aplicació de la deducció per inversions mediambientals.

L'entitat consultant és una societat dedicada a l'explotació i operació d'activitats de transport aeri i xàrter de passatgers. Durant els anys 2008 i 2014 va realitzar importants inversions susceptibles d'acollir-se a la deducció per inversions mediambientals de l'IS, vigent fins al 31 de desembre de 2014 (Article 39.1 TRLIS).

L'aplicació d'aquesta deducció exigia disposar d'un certificat de convalidació emès per l'Administració competent, tret que s'hagués sol·licitat l'expedició del mateix amb anterioritat al primer dia del termini de presentació de la declaració i aquest no hagués estat emès per causa no imputable al contribuent.

Tenint en compte que en aquest cas la consultant no ha obtingut encara, ni sol·licitat, la certificació, es planteja quin és el termini dins del qual ha d'obtenir la referida certificació per a poder aplicar la deducció mediambiental.

Per a l'aplicació de la deducció, l'article 39.1 de la LIS estableix un termini de 15 anys a comptar des de la conclusió del període impositiu en el qual es van realitzar les inversions.

La DGT entén que, en un cas com el referit en la consulta, relatiu a la deducció per inversions mediambientals regulada en el ja derogat TRLIS, prenent en consideració les seves característiques específiques, així com les circumstàncies particulars que concorren en el concret supòsit, **l'entitat consultant haurà de consignar la deducció per inversions mediambientals en la primera declaració de l'IS que es presenti una vegada obtinguda la certificació mediambiental corresponent o, excepcionalment i amb caràcter provisional, una vegada s'hagi sol·licitat la referida certificació i aquesta no s'hagués obtingut de l'Administració competent per causa no imputable al contribuent, sempre que estigui dins del termini de 15 anys esmentat.**

Per tant, i a títol d'exemple, la DGT reconeix que, per a les inversions posades en condicions de funcionament en el període comprès entre l'01/01/2008 i el 31/12/2008, la deducció s'haurà de consignar en l'autoliquidació corresponent a l'exercici en el qual el contribuent hagi obtingut la certificació de convalidació de l'Administració competent, tenint en consideració que el termini per a aplicar-la deducció mediambiental regulada en l'article 39 del TRLIS és de 15 anys (en aplicació del Reial decret llei 12/2012), a comptar des de la conclusió del període impositiu en el qual es van realitzar les inversions. És a dir, aquesta deducció, que haurà de determinar-se amb arreglo a la legislació vigent en l'exercici 2008, podrà aplicar-se, en últim terme, en autoliquidació corresponent al període impositiu comprès de l'01/01/2023 al 31/12/2023 (tret que, excepcionalment, li resultés d'aplicació el que es preveu en l'article 38.3 del Reglament de l'IS en vigor en el període impositiu en el qual es va dur a terme la inversió, relatiu a la possibilitat d'aplicar la deducció, amb caràcter provisional, en el període impositiu en el qual, amb anterioritat a l'inici del termini de declaració de l'Impost corresponent al període impositiu en el qual es pretén aplicar, s'hagués sol·licitat la certificació de convalidació mediambiental i aquesta no s'hagués emès per l'Administració competent per causa no imputable al contribuent).

Aquest mateix exemple, es reproduïx en la contestació de la DGT per a les inversions relatives a l'exercici 2009 i 2010, assenyalant la possibilitat d'aplicar les deduccions, en últim terme, en les autoliquidacions dels exercicis 2024 i 2025, respectivament. De fet, la DGT fa constar que aquest criteri serà aplicable, successivament, a les inversions efectuades fins a 2014.

Així mateix, afirma la DGT que, en la mesura en què el període impositiu en el qual es consolida el dret a aplicar la deducció per inversions mediambientals és aquell en el qual s'hagués obtingut, o excepcionalment sol·licitat, el certificat de convalidació legalment exigít, serà a partir de l'endemà de la finalització del termini establert per a presentar l'autoliquidació corresponent a aquest període impositiu quan comenci a computar el termini de prescripció de 10 anys del dret de l'Administració per a la comprovació de la deducció.

Finalment, la DGT assenyalava que **el fet que les inversions s'haguessin realitzat en un exercici comprovat per l'Administració Tributària no impedeix l'aplicació de la deducció mediambiental en un exercici posterior, tractant-se d'un supòsit específic com és el descrit en els fets de la present consulta, en el qual la deducció mediambiental no va poder consignar-se en l'autoliquidació del període impositiu objecte de comprovació puix que la consultant no havia consolidat encara el dret a la seva aplicació.**

5. IRPF. SOL-LICITUDS DE DEVOLUCIÓ DE L'IRPF 2019-2023 PER PENSIONISTES QUE VAN REALITZAR APORTACIONS A MUTUALITATS

Les aportacions realitzades a les diferents mutualitats pels qui perceben en l'actualitat una pensió de jubilació o d'invalidesa no sempre van poder deduir-se (en tot o en part) en l'IRPF, d'aquí ve que la Llei de l'Impost hagi previst **un règim transitori per a evitar que**

es produeixi una doble imposició en relació amb les aportacions realitzades a mutualitats amb anterioritat a 1 de gener de 1999.

Doncs bé, per a aplicar correctament la Disposició transitòria segona de la Llei de l'IRPF és fonamental identificar, conforme als criteris emesos pels Tribunals:

- **A quin tipus de mutualitat es van fer les aportacions**, perquè això determinarà el tractament fiscal que van tenir les mateixes en les normes vigents a cada moment.
- **En quina data anterior a 1 de gener de 1999 es va extingir**, si és el cas, la mutualitat de què es tracti, perquè això determinarà la data en la qual van deixar si es fes aportacions a aquesta.

Per tant, resulta necessari aplicar a cada cas el criteri emès pels Tribunals en relació amb la mutualitat de què es tracti, ja que el tractament fiscal de les aportacions realitzades diferia en funció dels diferents tipus de mutualitats que existien.

Donat l'elevat volum del col·lectiu afectat per aquest règim transitori, l'Agència Tributària està dissenyant un senzill procediment a fi d'atendre les sol·licituds de devolució que s'estan presentant com més aviat millor i amb els menors inconvenients per als ciutadans.

Per a això, **des de 20 de març de 2024 es troba disponible en la Seu electrònica de l'Agència Tributària un formulari que permetrà canalitzar totes les sol·licituds per a la seva resolució a partir de la informació de la qual disposa l'Agència, així com de la informació sobre la vida laboral dels sol·licitants que l'Agència Tributària recaptarà de la Seguretat Social i altres organismes.**

En conseqüència, no serà necessari adjuntar al formulari de sol·licitud cap mena de documentació, ja que, en general, l'Agència Tributària ja comptarà amb la informació precisa per a la resolució de la sol·licitud.

No obstant això, en el cas que no sigui possible resoldre una sol·licitud concreta amb la informació disponible es podrà requerir els interessats "a posteriori" l'aportació de la documentació que resulti necessària.

La presentació de la sol·licitud de devolució a través del formulari que està disponible en la Seu electrònica serà voluntària, si bé s'aconsella aquesta forma de presentació perquè permetrà efectuar un tractament de la informació més àgil i amb això s'agilitzarà la resolució de la sol·licitud.

Per a qualsevol qüestió relativa a la presentació de les sol·licituds de devolució, l'Agència Tributària ha habilitat en la seva Seu electrònica un apartat específic amb tota la informació necessària que es pot consultar en el següent **enllaç**.

6. IRPF. LES DIETES ESTAN EXEMPTES QUAN TINGUIN UNA FINALITAT COMPENSATÒRIA, NO QUAN RETRIBUEIXIN EL TREBALL REALITZAT

Segons el Tribunal Suprem, en la seva sentència de 15 de febrer de 2024, per a determinar si les quantitats pagades per una empresa als seus treballadors (denominades "dietes") tributen en l'IRPF i estan subjectes a retenció, **el rellevant és determinar la seva veritable finalitat**. Estaran exemptes si el seu pagament s'efectua amb la finalitat de compensar despeses al treballador; mentre que, **si retribueixen el treball fet, no es podran qualificar com a tals**. Serà necessari, per tant, analitzar cada cas per a assolir una conclusió o l'altra, en funció dels fets concurrents.

7. IRPF. TRIBUTACIÓ DELS INTERESSOS DELS DIPÒSITS EN COMPTES COMPARTITS

La Direcció General de Tributs (DGT), aclareix en una consulta vinculant del passat 4 d'abril, com han de tributar els contribuents en l'IRPF pels interessos que donen els dipòsits bancaris quan el compte la comparteixen un o més titulars.

La DGT assenyala que la tributació es farà a parts iguals, tret que un dels titulars del compte acreditat a l'Agència Tributària que és l'amo real del saldo que hi ha en el compte.

D'un costat, l'òrgan assenyala que l'article 11 de la Llei de l'IRPF estableix que a cada contribuïent li correspon la titularitat de la renda que cadascun aporta, independentment de si el matrimoni té un règim econòmic de guanys o de separació de béns.

D'un altre costat, recorda que el criteri del Tribunal Suprem (del segle passat, però plenament aplicable) indica que els fons dipositats en un compte bancari obert a nom de dos o més titulars no pertanyen, per aquest sol fet a tots els cotitulars, **això només li dona facultat per a disposar sobre el saldo**. La titularitat sobre aquests fons la determina l'origen d'aquests, segons el tribunal.

Per tant, Tributs conclou que els interessos i les retencions dels dipòsits bancaris en principi correspondrà als titulars del compte, **tret que un d'ells justifiqui de manera fefaent davant l'Agència Tributària que és l'amo real perquè és qui ha ingressat els diners que hi ha en aquesta**.

8. ES REDUEIXEN PER AL PERÍODE IMPOSITIU 2023 ELS ÍNDEXS DE RENDIMENT NET I LA REDUCCIÓ GENERAL APLICABLES EN EL MÈTODE D'ESTIMACIÓ OBJECTIVA DE L'IRPF PER A LES ACTIVITATS AGRÍCOLES I RAMADERES AFECTADES PER CIRCUMSTÀNCIES EXCEPCIONALS

En el BOE de 19 d'abril s'ha publicat l'Ordre HAC/348/2024.

En l'article 1 d'aquesta Ordre **es redueixen els índexs de rendiment net aplicables en el 2023 a les activitats agrícoles i ramaderes** desenvolupades en els àmbits territorials definits en l'annex d'aquesta Ordre.

Per part seva, l'article 2 **eleva del 10% al 15%** la reducció del rendiment net calculat pel mètode d'estimació objectiva d'IRPF per a totes les activitats agrícoles, ramaderes i forestals l'any 2023.

BOU & ASSOCIATS

