

SUMARI

- 1. EL REQUISIT D'EMPLEAT A JORNADA COMPLETA ES POT COMPLIR PER LA PERSONA AMB FUNCIONS DIRECTIVES A L'EFECTE DE L'APLICACIÓ DE LA REDUCCIÓ D'EMPRESA FAMILIAR**
El TEAC admet que, per a l'aplicació del règim d'empresa familiar en relació amb les participacions en una entitat dedicada a l'arrendament immobiliari, la persona que exerceixi funcions directives pugui, al seu torn, servir per al compliment del requisit que exigeix tenir un empleat amb contracte laboral a jornada completa.
- 2. LES RETRIBUCIONS PERCEBUES PELS ADMINISTRADORS D'UNA ENTITAT MERCANTIL, ACREDITADES I COMPTABILITZADES, NO CONSTITUEIXEN UNA LIBERALITAT NO DEDUÏBLE PEL FET QUE LES MATEIXES NO ESTIGUessin PREVISTES EN ELS ESTATUTS SOCIALS**
Segons sentència del Tribunal Suprem, les retribucions percebudes pels administradors d'una entitat, no constitueixen una liberalitat.
- 3. S'ACLAREIX EL TRACTAMENT APLICABLE EN L'IRPF A LES RETRIBUCIONS DERIVADES DEL FINANÇAMENT DE MÀSTERS DELS EMPLEATS**
La DGT en la seva CV V0449-24, de 19 de març de 2024, dona resposta a la consulta formulada per una entitat que s'ha fet càrrec de la totalitat del cost de màsters de formació d'alguns dels seus empleats.
- 4. TRACTAMENT DE LES INDEMNITZACIONS PER ACOMIADAMENT EN L'IRPF**
Un breu resum del tractament de les indemnitzacions per acomiadament en l'IRPF.
- 5. EL LLOGUER A ESTUDIANTS DURANT EL CURS LECTIU POT BENEFICIAR-SE DE LA REDUCCIÓ PER LLOGUER D'HABITATGE HABITUAL EN L'IMPOST SOBRE LA RENDA**
Així ho estableix el TSJ de Galícia en la seva sentència del passat 28 de febrer.
- 6. ES POT SOL·LICITAR LA DIVISIÓ DE LA LIQUIDACIÓ DE L'IBI EN EL CAS DE CONCURRÈNCIA DE DIVERSOS OBLIGATS TRIBUTARIS**
En el cas de concurrència de diversos obligats tributaris, es pot sol·licitar la divisió de la liquidació de l'IBI, sempre que es faciliti a l'Administració les dades personals i el domicili dels altres obligats al pagament, així com la seva quota de participació.
- 7. NOTA DE L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA SOBRE QÜESTIONS RELATIVES ALS VEHICLES D'ÚS MIXT CEDITS A EMPLEATS**
El 28 de juliol de 2023 l'Agència Tributària va publicar en la seva seu electrònica una Nota en la qual posa de manifest el criteri seguit per l'Administració en les comprovacions dels últims temps sobre la tributació de la cessió a empleats de vehicles per al seu ús mixt, en referència als últims pronunciaments del TJUE, de l'AN, del TEAC i de la mateixa DGT sobre aquest tema.

1. EL REQUISIT D'EMPLEAT A JORNADA COMPLETA ES POT COMPLIR PER LA PERSONA AMB FUNCIONS DIRECTIVES A L'EFECTE DE L'APLICACIÓ DE LA REDUCCIÓ D'EMPRESA FAMILIAR

La resolució de 22 de març de 2024 del Tribunal Económico-administratiu Central analitza el cas de dos contribuents que van aplicar en les seves autoliquidacions de l'ISD la reducció per adquisició mortis causa de **participacions en una empresa familiar dedicada a l'arrendament d'immobles**.

Per a l'aplicació d'aquesta reducció, la llei de l'impost exigeix, entre altres requisits, que les participacions transmeses siguin d'una entitat que **exerceixi una activitat econòmica**.

En cas d'arrendament d'immobles, cal per a això que la societat tingui, almenys, **un empleat amb contracte laboral a jornada completa**. L'Administració va negar l'aplicació de la reducció al·legant que l'entitat només tenia contractat a un empleat a temps parcial. No obstant això, en el procediment es va demostrar que l'administradora única de la societat era també la seva directora general a jornada completa.

El TEAC conclou que aquesta persona (**que serveix per a donar per compliment el requisit d'exercici de funcions de direcció a l'efecte de la reducció**) pot ser també l' "**empleat amb contracte laboral a jornada completa**" al qual es refereix la norma per a qualificar l'arrendament immobiliari com a activitat empresarial.

2. LES RETRIBUCIONS PERCEBUES PELS ADMINISTRADORS D'UNA ENTITAT MERCANTIL, ACREDITADES I COMPTABILITZADES, NO CONSTITUEIXEN UNA LIBERALITAT NO DEDUÏBLE PEL FET QUE LES MATEIXES NO ESTIGUESSIN PREVISTES EN ELS ESTATUTS SOCIALS

Sentència de 13 de juny de 2024 dictada pel Tribunal Suprem, en el recurs de cassació número 78/2023. La qüestió d'interès cassacional resideix a determinar si les retribucions que perceben els administradors d'una entitat mercantil, **acreditades i comptabilitzades**, constitueixen una liberalitat no deduïble pel fet que les mateixes no estiguin previstes en els estatuts socials, o si, per contra, l'incompliment d'aquest requisit **no pot comportar, en tot cas, la consideració de liberalitat de la despesa amb la consegüent no deduïbilitat d'aquest**.

El Tribunal fa un repàs exhaustiu dels últims pronunciaments sobre la matèria (principalment, STS de 27 de juny de 2023 (Rec. 6442/2021), 2 de novembre de 2023 (Rec. 3940/2022), 18 de gener de 2024 (Rec. 4378/2022) i 13 de març de 2024 (Rec. 9078/2022) en els quals s'analitza l'impacte de la legislació mercantil, amb especial referència a la coneguda com a "teoria del vincle", en la deduïbilitat de les remuneracions satisfetes als administradors per aplicació del que es disposa en els articles 14.1.e) del TRLIS (donatius i liberalitats) i 15.1.f) de la LIS (despeses per actuacions contràries a l'ordenament jurídic). Concretament, el TS recorda, en primer lloc, que, tal com es va exposar en la STS 458/2021, **les despeses acreditades, i comptabilitzades no són deduïbles quan constitueixin donatius i liberalitats, entenent-se per tals les disposicions de significat econòmic, susceptibles de comptabilitzar-se, realitzades a títol gratuït**. En contraposició, **les despeses que tinguin causa onerosa seran deduïbles** en la mesura que compleixin amb els citats requisits generals de deduïbilitat de la despesa, això és, inscripció comptable, imputació conformement a meritació i justificació documental.

Dit això, aplicant el criteri manifestat en les sentències anteriorment citades, el TS manifesta que, conforme al principi **de correlació d'ingressos i despeses, no és admissible que una despesa salarial que està directament correlacionat amb l'activitat empresarial i l'obtenció d'ingressos tingui la consideració de donatiu o liberalitat no deduïble**. En conseqüència, les retribucions percebudes pels

administradors d'una entitat, acreditades i comptabilitzades, **encara que no tinguin previsió estatutària, no constitueixen una liberalitat no deduïble**. Les previsions mercantils no comporten una presumpció "iuris et de iure" que transcendeix a l'àmbit fiscal (màximament tenint en compte que la finalitat de la previsió estatutària no és una altra que la de protegir els socis minoritaris enfront de potencials abusos) de manera que, davant l'absència de previsió estatutària, es presumeix que les remuneracions satisfetes són gratuïtes tret que pugui acreditar-se que responen a serveis prestats a la societat per a l'obtenció d'ingressos. A la vista de l'anterior, **el TS conclou que les retribucions percebudes pels administradors d'una entitat, acreditades i comptabilitzades, no constitueixen una liberalitat no deduïble pel fet que les mateixes no estiguessin previstes en els estatuts socials**, perquè l'incompliment d'aquest requisit no pot comportar, en tot cas, la consideració de liberalitat de la despesa i la improcedència de la seva deduïbilitat.

3. S'ACLAREIX EL TRACTAMENT APLICABLE EN L'IRPF A LES RETRIBUCIONS DERIVADES DEL FINANÇAMENT DE MÀSTERS DELS EMPLEATS

La Direcció General de Tributs en la seva Consulta V0449-24, de 19 de març de 2024, dona resposta a la consulta formulada per una entitat que s'ha fet càrrec de la totalitat del cost de màsters de formació d'alguns dels seus empleats.

Segons la DGT, el pagament del màster a l'empleat **mitjançant factura nominativa a l'empresa ocupadora no té la consideració de rendiment del treball en espècie** si el màster es refereix a estudis disposats per aquella per a l'actualització, capacitat o reciclatge de l'empleat, en atenció a la seva activitat o les característiques del seu lloc de treball.

Per contra, **el pagament o reemborsament a l'empleat de les despeses del màster facturats a aquest per l'entitat responsable de la formació constitueix una retribució dinerària**, plenament sotmesa a tributació.

4. TRACTAMENT DE LES INDEMNITZACIONS PER ACOMIADAMENT EN L'IRPF

La indemnització per acomiadament es troba subjecta a l'IRPF i el seu tractament fiscal depèn de diversos factors. En general, està exempta en la quantia establerta amb caràcter obligatori en l'Estatut dels Treballadors (ET), amb un límit de 180.000€. No obstant això, aquesta exempció no s'aplica a quantitats addicionals o superiors a l'obligatòria que poguessin estar establertes per conveni col·lectiu, pacte o contracte individual.

- * **Condicions per a l'exempció.** És necessari que es produeixi una real i efectiva desvinculació del treballador de l'empresa. Es presumeix que aquesta no es produeix si el treballador torna a prestar serveis en la mateixa empresa o en una altra vinculada dins dels tres anys següents al seu acomiadament. A més, l'exempció queda condicionada al fet que la improcedència de l'acomiadament sigui declarada en l'acte de conciliació o mitjançant resolució judicial, excepte en els casos d'acomiadaments objectius.
- * **Tractament d'indemnitzacions superiors.** L'excés sobre la quantia exempta es considera rendiment del treball i està subjecte a retenció. En aquest cas, es pot aplicar una reducció del 30% si el treballador té una antiguitat superior a dos anys. El rendiment íntegre sobre la qual s'aplica aquesta reducció no pot superar els 300.000€ anuals.

5. EL LLOGUER A ESTUDIANTS DURANT EL CURS LECTIU POT BENEFICIAR-SE DE LA REDUCCIÓ PER LLOGUER D'HABITATGE HABITUAL EN L'IMPOST SOBRE LA RENDA

Com és sabut, quan un contribuent lloga un habitatge perquè aquesta sigui **l'habitatge habitual de l'inquilí**, pot aplicar una reducció en la seva declaració de la renda del 50%, amb caràcter general, per a contractes d'arrendament formalitzats a partir del 26 de maig de 2023 (en contractes anteriors a aquesta data la reducció és del 60%).

El criteri de l'Administració Tributària sempre ha estat que aquest benefici fiscal no pot aplicar-se als lloguers de temporada, incloent-hi els lloguers a estudiants durant el curs lectiu.

En la sentència, el Tribunal Superior de Justícia de Galícia, Recurs número 15500/2023, de 28 de febrer de 2024, interpreta **que es pot aplicar la reducció, encara que el lloguer sigui de setembre a juny, ja que els estudiants utilitzen l'immoble com a habitatge habitual durant el curs universitari**. A més, en molts casos els estudiants lloguen l'habitatge durant successius cursos lectius.

6. ES POT SOL·LICITAR LA DIVISIÓ DE LA LIQUIDACIÓ DE L'IBI EN EL CAS DE CONCURRÈNCIA DE DIVERSOS OBLIGATS TRIBUTARIS

La Direcció General de Tributs en la seva Consulta Vinculant V586-24 de 9 abril 2024, dona resposta al cas plantejat pel cotitular d'un immoble que sol·licita a la Diputació Provincial de la Corunya que es reparteixi de manera proporcional entre tots els copropietaris de l'immoble el pagament de l'IBI. La Diputació li indica que no és possible aquest repartiment a l'ésser la quantia de l'impost menor de 6€. Davant aquesta qüestió, eleva consulta a la DGT sol·licitant aclariment sobre si té dret o no a exigir la divisió del pagament de l'IBI (LGT art.37.5; DGT CV 1-2-16).

1. Són subjectes passius, a títol de contribuents, les persones naturals i jurídiques i les entitats de la LGT article 35.5, que ostentin la titularitat del dret que, en cada cas, sigui constitutiu del fet imposable d'aquest impost (LHL article 63).

En el cas que diverses persones siguin cotitulars del dret constitutiu del fet imposable de l'IBI, totes elles tenen la condició de subjectes passius a títol de contribuent de l'impost.

2. Respecte de la possible divisió del deute tributari de l'IBI, la Llei General Tributària, en regular la situació de concurrència de diversos obligats tributaris en un mateix pressupost d'una obligació, i després d'establir el caràcter d'obligació solidària de tots ells enfront de l'Administració Tributària per al compliment de totes les prestacions, **estableix que es pot sol·licitar la divisió de la liquidació tributària**. No obstant això, perquè procedeixi la divisió, és indispensable que es faciliti a l'Administració les dades personals i el domicili de tots els obligats al pagament, així com la proporció en què cadascun d'ells participi en el domini sobre el bé (LGT article 35.7).

3. Els Ajuntaments poden establir, per raó de criteris d'eficiència i economia en la gestió recaptatòria del tribut, l'exempció dels immobles rústics i urbans amb una quota líquida no superi la quantia que es determini mitjançant ordenança fiscal (LHL article 62.4).

7. NOTA DE L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA SOBRE QÜESTIONS RELATIVES ALS VEHICLES D'ÚS MIXT CEDITS A EMPLEATS

El 28 de juliol de 2023 l'Agència Tributària va publicar en la seva seu electrònica la citada Nota en la qual posa de manifest el criteri seguit per l'Administració en les comprovacions dels últims temps sobre la tributació de la cessió a empleats de vehicles per al seu ús mixt, en referència als últims pronunciaments del TJUE, de l'AN, del TEAC i de la mateixa DGT sobre aquest tema.

En concret, l'esmentada nota té per objecte analitzar, en el cas de vehicles d'ús mixt cedits a empleats, **els criteris interpretatius que incideixen en els següents extrems:**

El criteri de disponibilitat per a ús privat a l'efecte d'IVA i IRPF a fi de poder determinar el grau d'afectació del vehicle a la realització de l'específica activitat que duu a terme l'empresa. En aquest sentit, tenint en compte que la càrrega de la prova correspon essencialment a l'obligat tributari, ha de tenir-se en compte:

- El que estableix el conveni col·lectiu, les possibles excepcions per a determinades categories de treballadors; i l'existència de personal sense centre de treball o amb permanents desplaçaments.
- Les característiques i peculiaritats de l'activitat desenvolupada per l'empresa, així com la jornada laboral de cada lloc de treball, i qualsevol altra circumstància que alteri les consideracions anteriorment efectuades.

La consideració de la cessió de vehicles per part de l'ocupador a l'efecte de l'IVA com a prestació onerosa o gratuïta. D'aquesta manera, es considerarà que la prestació és onerosa quan s'acrediti l'existència d'una contraprestació econòmica en la cessió del vehicle per l'empresari o professional a l'empleat, la qual cosa pot ocórrer:

- Si el treballador paga part de l'ús del vehicle o l'import corresponent a aquest ús és deduït del seu salari.
- Si el treballador escull entre diverses modalitats retributives l'ús del vehicle.

El mer fet que, a l'efecte de l'Impost sobre la Renda, la cessió del vehicle tingui la consideració de retribució en espècie **no determina que en IVA estiguem davant una cessió onerosa.**

La deduïbilitat per l'empresari o professional de les quotes suportades d'IVA en l'adquisició, arrendament o cessió d'ús per un altre títol de vehicles en funció del grau d'afectació a l'activitat econòmica i l'acreditació d'aquest.

L'existència d'autoconsum de serveis en els casos en els quals l'empresari o professional hagi generat el dret a deduir la quota suportada, i existeixi una cessió sense contraprestació en la qual concorrin les condicions previstes en l'article 12 de la LIVA.

Finalment, s'estableix la determinació de la base imposable a l'efecte de l'IVA i de l'IRPF.

BOU & ASSOCIATS

