

SUMARIO

- 1. EL REQUISITO DE EMPLEADO A JORNADA COMPLETA SE PUEDE CUMPLIR POR LA PERSONA CON FUNCIONES DIRECTIVAS A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DE EMPRESA FAMILIAR**
El TEAC admite que, para la aplicación del régimen de empresa familiar en relación con las participaciones en una entidad dedicada al arrendamiento inmobiliario, la persona que ejerza funciones directivas pueda, a su vez, servir para el cumplimiento del requisito que exige tener un empleado con contrato laboral a jornada completa.
- 2. LAS RETRIBUCIONES PERCIBIDAS POR LOS ADMINISTRADORES DE UNA ENTIDAD MERCANTIL, ACREDITADAS Y CONTABILIZADAS, NO CONSTITUYEN UNA LIBERALIDAD NO DEDUCIBLE POR EL HECHO DE QUE LAS MISMAS NO ESTUVIERAN PREVISTAS EN LOS ESTATUTOS SOCIALES**
Según sentencia del Tribunal Supremo, las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad, no constituyen una liberalidad.
- 3. SE ACLARA EL TRATAMIENTO APLICABLE EN EL IRPF A LAS RETRIBUCIONES DERIVADAS DE LA FINANCIACIÓN DE MÁSTERES DE LOS EMPLEADOS**
La DGT en su CV V0449-24, de 19 de marzo de 2024 da respuesta a la consulta formulada por una entidad que se ha hecho cargo de la totalidad del coste de másteres de formación de algunos de sus empleados.
- 4. TRATAMIENTO DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO EN EL IRPF**
Un breve resumen del tratamiento de las indemnizaciones por despido en el IRPF.
- 5. EL ALQUILER A ESTUDIANTES DURANTE EL CURSO LECTIVO PUEDE BENEFICIARSE DE LA REDUCCIÓN POR ALQUILER DE VIVIENDA HABITUAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**
Así lo establece el TSJ de Galicia en su sentencia del pasado 28 de febrero.
- 6. SE PUEDE SOLICITAR LA DIVISIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DEL IBI EN EL CASO DE CONCURRENCIA DE VARIOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS**
En el caso de concurrencia de varios obligados tributarios, se puede solicitar la división de la liquidación del IBI, siempre que se facilite a la Administración los datos personales y el domicilio de los otros obligados al pago, así como su cuota de participación.
- 7. NOTA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE CUESTIONES RELATIVAS A LOS VEHÍCULOS DE USO MIXTO CEDIDOS A EMPLEADOS**
El 28 de julio de 2023 la Agencia Tributaria publicó en su sede electrónica una Nota en la que pone de manifiesto el criterio seguido por la Administración en las comprobaciones de los últimos tiempos sobre la tributación de la cesión a empleados de vehículos para su uso mixto, en referencia a los últimos pronunciamientos del TJUE, de la AN, del TEAC y de la propia DGT al respecto.

1. EL REQUISITO DE EMPLEADO A JORNADA COMPLETA SE PUEDE CUMPLIR POR LA PERSONA CON FUNCIONES DIRECTIVAS A EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN DE EMPRESA FAMILIAR

La resolución de 22 de marzo de 2024 del Tribunal Económico-Administrativo Central analiza el caso de dos contribuyentes que aplicaron en sus autoliquidaciones del ISD la reducción por adquisición mortis causa de **participaciones en una empresa familiar dedicada al arrendamiento de inmuebles**.

Para la aplicación de dicha reducción, la ley del impuesto exige, entre otros requisitos, que las participaciones transmitidas sean de una entidad que **ejerza una actividad económica**.

En caso de arrendamiento de inmuebles, es preciso para ello que la sociedad tenga, al menos, **un empleado con contrato laboral a jornada completa**. La Administración negó la aplicación de la reducción alegando que la entidad solo tenía contratado a un empleado a tiempo parcial. No obstante, en el procedimiento se demostró que la administradora única de la sociedad era también su directora general a jornada completa.

El TEAC concluye que esta persona (**que sirve para dar por cumplido el requisito de ejercicio de funciones de dirección a efectos de la reducción**) puede ser también el **“empleado con contrato laboral a jornada completa”** al que se refiere la norma para calificar el arrendamiento inmobiliario como actividad empresarial.

2. LAS RETRIBUCIONES PERCIBIDAS POR LOS ADMINISTRADORES DE UNA ENTIDAD MERCANTIL, ACREDITADAS Y CONTABILIZADAS, NO CONSTITUYEN UNA LIBERALIDAD NO DEDUCIBLE POR EL HECHO DE QUE LAS MISMAS NO ESTUVIERAN PREVISTAS EN LOS ESTATUTOS SOCIALES

Sentencia de 13 de junio de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación número 78/2023. La cuestión de interés casacional reside en determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, **acreditadas y contabilizadas**, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estén previstas en los estatutos sociales, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito **no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto con la consiguiente no deducibilidad del mismo**.

El Tribunal hace un repaso exhaustivo de los últimos pronunciamientos sobre la materia (principalmente, STS de 27 de junio de 2023 (Rec. 6442/2021), 2 de noviembre de 2023 (Rec. 3940/2022), 18 de enero de 2024 (Rec. 4378/2022) y 13 de marzo de 2024 (Rec. 9078/2022) en los que se analiza el impacto de la legislación mercantil, con especial referencia a la conocida como “teoría del vínculo”, en la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a los administradores por aplicación de lo dispuesto en los artículos 14.1.e) del TRLIS (donativos y liberalidades) y 15.1.f) de la LIS (gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico). Concretamente, el TS recuerda en primer lugar que, tal y como se expuso en la STS 458/2021, **los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito**. En contraposición, **los gastos que tengan causa onerosa serán deducibles** en la medida que cumplan con los citados requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental.

Dicho esto, con base en el criterio manifestado en las sentencias anteriormente citadas, el TS manifiesta que, conforme **al principio de correlación de ingresos y gastos, no es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos tenga la consideración de donativo o liberalidad no deducible**. En consecuencia, las retribuciones percibidas por

los administradores de una entidad, acreditadas y contabilizadas, **aunque no tengan previsión estatutaria, no constituyen una liberalidad no deducible**. Las previsiones mercantiles no comportan una presunción "iuris et de iure" que trasciende al ámbito fiscal (máxime teniendo en cuenta que la finalidad de la previsión estatutaria no es otra que la de proteger a los socios minoritarios frente a potenciales abusos) de manera que, ante la ausencia de previsión estatutaria, se presume que las remuneraciones satisfechas son gratuitas salvo que pueda acreditarse que responden a servicios prestados a la sociedad para la obtención de ingresos. A la vista de lo anterior, **el TS concluye que las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad, acreditadas y contabilizadas, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales**, pues el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

3. SE ACLARA EL TRATAMIENTO APLICABLE EN EL IRPF A LAS RETRIBUCIONES DERIVADAS DE LA FINANCIACIÓN DE MÁSTERES DE LOS EMPLEADOS

La Dirección General de Tributos en su Consulta V0449-24, de 19 de marzo de 2024, da respuesta a la consulta formulada por una entidad que se ha hecho cargo de la totalidad del coste de másteres de formación de algunos de sus empleados.

Según la DGT, el pago del máster al empleado **mediante factura nominativa a la empresa empleadora no tiene la consideración de rendimiento del trabajo en especie** si el máster se refiere a estudios dispuestos por aquélla para la actualización, capacitación o reciclaje del empleado, en atención a su actividad o las características de su puesto de trabajo.

Por el contrario, **el pago o reembolso al empleado de los gastos del máster facturados a éste por la entidad responsable de la formación constituye una retribución dineraria**, plenamente sometida a tributación.

4. TRATAMIENTO DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO EN EL IRPF

La indemnización por despido se encuentra sujeta al IRPF y su tratamiento fiscal depende de varios factores. En general, está exenta en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores (ET), con un límite de 180.000€. Sin embargo, esta exención no se aplica a cantidades adicionales o superiores a la obligatoria que pudieran estar establecidas por convenio colectivo, pacto o contrato individual.

- * **Condiciones para la exención.** Es necesario que se produzca una real y efectiva desvinculación del trabajador de la empresa. Se presume que esta no se produce si el trabajador vuelve a prestar servicios en la misma empresa o en otra vinculada dentro de los tres años siguientes a su despido. Además, la exención queda condicionada a que la improcedencia del despido sea declarada en el acto de conciliación o mediante resolución judicial, excepto en los casos de despidos objetivos.
- * **Tratamiento de indemnizaciones superiores.** El exceso sobre la cuantía exenta se considera rendimiento del trabajo y está sujeto a retención. En este caso, se puede aplicar una reducción del 30% si el trabajador tiene una antigüedad superior a dos años. El rendimiento íntegro sobre la que se aplica esta reducción no puede superar los 300.000€ anuales.

5. EL ALQUILER A ESTUDIANTES DURANTE EL CURSO LECTIVO PUEDE BENEFICIARSE DE LA REDUCCIÓN POR ALQUILER DE VIVIENDA HABITUAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Como es sabido, cuando un contribuyente alquila una vivienda para que esta sea **la vivienda habitual del inquilino**, puede aplicar una reducción en su declaración de la renta del 50%, con carácter general, para contratos de arrendamiento celebrados a partir del 26 de mayo de 2023 (en contratos anteriores a esta fecha la reducción es del 60%).

El criterio de la Administración Tributaria siempre ha sido que este beneficio fiscal no puede aplicarse a los alquileres de temporada, incluyendo los alquileres a estudiantes durante el curso lectivo.

En la sentencia, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Recurso nº 15500/2023, de 28 de febrero de 2024, interpreta **que se puede aplicar la reducción, aunque el alquiler sea de septiembre a junio, ya que los estudiantes utilizan el inmueble como vivienda habitual durante el curso universitario**. Además, en muchos casos los estudiantes alquilan la vivienda durante sucesivos cursos lectivos.

6. SE PUEDE SOLICITAR LA DIVISIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DEL IBI EN EL CASO DE CONCURRENCIA DE VARIOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

La Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V586-24 de 9 abril 2024, da respuesta al caso planteado por el cotitular de un inmueble que solicita a la Diputación Provincial de A Coruña que se reparta de forma proporcional entre todos los copropietarios del inmueble el pago del IBI. La Diputación le indica que no es posible este reparto al ser la cuantía del impuesto menor de 6€. Ante esta cuestión, eleva consulta a la DGT solicitando aclaración sobre si tiene derecho o no a exigir la división del pago del IBI (LGT artículo 37.5; DGT CV 1-2-16).

1. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades de la LGT artículo 35.5, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto (LHL artículo 63).

En el caso de que varias personas sean cotitulares del derecho constitutivo del hecho imponible del IBI, todas ellas tienen la condición de sujetos pasivos a título de contribuyente del impuesto.

2. Respecto de la posible división de la deuda tributaria del IBI, la Ley General Tributaria, al regular la situación de concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación, y después de establecer el carácter de obligación solidaria de todos ellos frente a la Administración Tributaria para el cumplimiento de todas las prestaciones, **establece que se puede solicitar la división de la liquidación tributaria**. No obstante, para que proceda la división, es indispensable que se facilite a la Administración los datos personales y el domicilio de todos los obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio sobre el bien (LGT artículo 35.7).

3. Los Ayuntamientos pueden establecer, por razón de criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del tributo, la exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal (LHL artículo 62.4).

7. NOTA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE CUESTIONES RELATIVAS A LOS VEHÍCULOS DE USO MIXTO CEDIDOS A EMPLEADOS

El 28 de julio de 2023 la Agencia Tributaria publicó en su sede electrónica la citada Nota en la que pone de manifiesto el criterio seguido por la Administración en las comprobaciones de los últimos tiempos sobre la tributación de la cesión a empleados de vehículos para su uso mixto, en referencia a los últimos pronunciamientos del TJUE, de la AN, del TEAC y de la propia DGT al respecto.

En concreto, la mencionada nota tiene por objeto analizar, en el caso de vehículos de uso mixto cedidos a empleados, **los criterios interpretativos que inciden en los siguientes extremos:**

El criterio de disponibilidad para uso privado a efectos de IVA e IRPF a fin de poder determinar el grado de afectación del vehículo a la realización de la específica actividad que lleva a cabo la empresa. En este sentido, teniendo en cuenta que la carga de la prueba corresponde esencialmente al obligado tributario, debe tenerse en cuenta:

- Lo que establece el convenio colectivo, las posibles excepciones para determinadas categorías de trabajadores; y la existencia de personal sin centro de trabajo o con permanentes desplazamientos.
- Las características y peculiaridades de la actividad desarrollada por la empresa, así como la jornada laboral de cada puesto de trabajo, y cualquier otra circunstancia que altere las consideraciones anteriormente efectuadas.

La consideración de la cesión de vehículos por parte del empleador a efectos del IVA como prestación onerosa o gratuita. De este modo, se considerará que la prestación es onerosa cuando se acredite la existencia de una contraprestación económica en la cesión del vehículo por el empresario o profesional al empleado, lo cual puede ocurrir:

- Si el trabajador paga parte del uso del vehículo o el importe correspondiente a ese uso es deducido de su salario.
- Si el trabajador elige entre diversas modalidades retributivas el uso del vehículo.

El mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, la cesión del vehículo tenga la consideración de retribución en especie **no determina que en IVA estemos ante una cesión onerosa.**

La deducibilidad por el empresario o profesional de las cuotas soportadas de IVA en la adquisición, arrendamiento o cesión de uso por otro título de vehículos en función del grado de afectación a la actividad económica y la acreditación del mismo.

La existencia de autoconsumo de servicios en los casos en los que el empresario o profesional haya generado el derecho a deducir la cuota soportada, y exista una cesión sin contraprestación en la que concurren las condiciones previstas en el artículo 12 de la LIVA.

Por último, se precisa la determinación de la base imponible a efectos de IVA y de IRPF.

BOU & ASSOCIATS

