

SUMARIO

- 1. DESDE EL OTORGAMIENTO DE LA ESCRITURA DE CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD HASTA SU INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL NO PROCEDE LA SUJECCIÓN DE LA ENTIDAD AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, SINO QUE SUS SOCIOS DEBERÁN TRIBUTAR MEDIANTE ATRIBUCIÓN DE RENTAS EN EL IRPF**
Así lo estima el Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de junio de 2024, recurso número 331/2023.
- 2. EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL UNIFICA CRITERIO EN TORNO AL CÁMPUTO DE LA EXENCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 7.P) LIRPF PARA EL CASO DE LAS RETRIBUCIONES NO ESPECÍFICAS**
El Tribunal Económico Administrativo Central ha acordado en su reciente Resolución, número 8685/2023 de 19 de julio de 2024, unificar criterio en torno al cómputo de la exención contenida en el artículo 7.p) LIRPF para el caso de las retribuciones no específicas.
- 3. EL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA OBLIGA A LA ADMINISTRACIÓN A TENER EN CUENTA TODOS LOS ELEMENTOS OBTENIDOS EN LA COMPROBACIÓN DE LOS EJERCICIOS PRESCRITOS, YA SEAN FAVORABLES O DESFAVORABLES PARA EL CONTRIBUYENTE, A LA HORA DE REGULARIZAR LOS EJERCICIOS NO PRESCRITOS**
El Tribunal Supremo concluye que el principio de regularización íntegra obliga a la Administración a tener en consideración todos los elementos que, obtenidos como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación sobre ejercicios prescritos, deban tener efectos en el ámbito de la regularización de un ejercicio no prescrito, con independencia de que sean beneficiosos o perjudiciales para el contribuyente.
- 4. LA ENTRADA Y REGISTRO DE UN INMUEBLE SIN PREVIO AVISO Y LA CONGELACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS PUEDEN SER CONTRARIAS AL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS**
El Tribunal Europeo de Derechos Humanos entiende que tanto la entrada y registro de un local sin previo aviso como la congelación de las cuentas bancarias de un contribuyente, es no respetar los requisitos y límites previstos en el Convenio Europeo de Derechos Humanos, y vulnera los derechos fundamentales consagrados en él.
- 5. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LAS OPERACIONES A PLAZOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: DIFERENCIAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**
El TEAC en su resolución del pasado 24 de junio de 2024, RG 8641/2022, las matiza.
- 6. UN INTENTO DE REINVERSIÓN FRUSTRADO NO IMPIDE APLICAR LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL**
Así lo establece la DGT en su Consulta Vinculante V0668/2024 de fecha 15 de abril.
- 7. EL TEAC DETERMINA LA COMPETENCIA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA PARA COMPROBAR LA CORRECTA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN IRPF. UNIFICACIÓN DE CRITERIO**
Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de mayo 2024 (R.G. 2946/2023).
- 8. IMPLICACIONES FISCALES PARA LAS INDEMNIZACIONES DE SEGUROS**
Breve resumen de la fiscalidad de las indemnizaciones de seguros.
- 9. TRIBUTACIÓN EN EL IRPF POR EL ALQUILER DE PISOS TURÍSTICOS**
La DGT en su consulta vinculante V155-24 precisa cómo ha de ser la tributación.

1. DESDE EL OTORGAMIENTO DE LA ESCRITURA DE CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD HASTA SU INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL NO PROCEDE LA SUJECCIÓN DE LA ENTIDAD AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, SINO QUE SUS SOCIOS DEBERÁN TRIBUTAR MEDIANTE ATRIBUCIÓN DE RENTAS EN EL IRPF

El objeto del recurso de casación consiste en determinar si durante el intervalo que media entre el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada y su inscripción en el Registro Mercantil, procede la sujeción de la entidad al impuesto sobre sociedades o de sus socios al régimen de atribución de rentas en el IRPF.

Desde el otorgamiento de la escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada hasta su inscripción en el Registro Mercantil, la entidad **no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades**, sino que sus socios deben tributar bajo el régimen de atribución de rentas en el IRPF. Esto resulta de aplicación incluso si el asiento de presentación es anterior a la fecha del devengo del impuesto.

La sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2024 (Rec. 1984/2023) analiza el caso de una sociedad constituida mediante escritura pública otorgada el 30 de julio de 2014 y presentada a inscripción en el Registro Mercantil el 16 de diciembre de ese mismo año. En ese momento, se efectuó el correspondiente asiento de presentación, pero al adolecer la escritura de defectos subsanables su inscripción se produjo bien entrado el año 2015.

Los recurrentes entendían que la sociedad limitada debía tributar por el Impuesto sobre Sociedades en el 2014, discutiendo la regularización administrativa en la que las rentas obtenidas por la sociedad se imputaban a los socios para su tributación por el régimen de atribución de rentas en su IRPF. La sentencia de instancia estimó el recurso presentado por los socios en aplicación del artículo 55 del Reglamento del Registro Mercantil, a cuyo tenor *“se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación”*, retro trayendo así los efectos de la adquisición de la personalidad jurídica.

El Tribunal Supremo entiende que este precepto **tiene eficacia en el ámbito registral-mercantil, pero no en el ámbito tributario**, de forma que, como la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades debe valorarse a la fecha de devengo del impuesto, es en ese momento en el que la sociedad debe estar inscrita en el Registro Mercantil.

2. EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL UNIFICA CRITERIO EN TORNO AL CÁMPUTO DE LA EXENCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 7.P) LIRPF PARA EL CASO DE LAS RETRIBUCIONES NO ESPECÍFICAS

La Ley del IRPF en su artículo 7.p) recoge la exención por trabajos desarrollados en el extranjero cuya finalidad es la de internacionalizar el capital humano con residencia fiscal en España, mejorando a su vez la competitividad de las empresas en territorio español.

El Tribunal Económico Administrativo Central ha acordado en su reciente Resolución, número 8685/2023 de 19 de julio de 2024, unificar criterio en torno al cómputo de la exención contenida en el artículo 7.p) LIRPF para el caso de las retribuciones no específicas.

Por un lado, se establece como criterio que en el denominador del cociente utilizado para determinar la cuantía de las retribuciones devengadas por los días de trabajo en el extranjero **se tomará el número total de días del año, salvo que la duración de la relación laboral sea inferior al año natural**, en cuyo caso se deberá considerar el número de días de duración de dicha relación. Por otro lado, se determina que la exención debe calcularse de manera individualizada para cada pagador cuando el contribuyente haya mantenido dos o más relaciones laborales en el año en cuestión.

3. EL PRINCIPIO DE REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA OBLIGA A LA ADMINISTRACIÓN A TENER EN CUENTA TODOS LOS ELEMENTOS OBTENIDOS EN LA COMPROBACIÓN DE LOS EJERCICIOS PRESCRITOS, YA SEAN FAVORABLES O DESFAVORABLES PARA EL CONTRIBUYENTE, A LA HORA DE REGULARIZAR LOS EJERCICIOS NO PRESCRITOS

El Tribunal Supremo en sentencia 1007/2024 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2024 (Rec. 7974/2022), concluye que el principio de regularización íntegra obliga a la Administración a tener en consideración todos los elementos que, obtenidos como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación sobre ejercicios prescritos, deban tener efectos en el ámbito de la regularización de un ejercicio no prescrito, **con independencia de que sean beneficiosos o perjudiciales para el contribuyente.**

Se identificaba como cuestión de interés casacional si la Administración, en un procedimiento de comprobación, puede proyectar sobre los ejercicios no prescritos comprobados todo aquello que haya obtenido como resultado de la comprobación de ejercicios prescritos, incluyendo aquello que sea favorable para el contribuyente.

En el asunto enjuiciado, la inspección había comprobado un ejercicio en el que la sociedad había aplicado bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos. La Administración negó la aplicación de esas bases imponibles negativas por considerar que tenían su origen en la deducción de provisiones no deducibles. El contribuyente alegó que la Administración también debería haber corregido los ingresos vinculados a aquellos gastos considerados como no deducibles por la Administración.

El Tribunal Supremo recuerda que, en aras de asegurar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración no está sometido, con carácter general, a un plazo de prescripción (artículo 66 bis de la Ley General Tributaria), **y que puede proyectarse sobre ejercicios no prescritos** (Artículo 115 de la Ley General Tributaria), salvo en el caso de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación, o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, en cuyo caso el plazo es de **diez años**.

También recuerda que el principio de regularización íntegra, que es un principio general del Derecho, sobre la base de principios sustantivos y procedimentales, y en concreto del principio de justicia tributaria, **obliga a la consideración de los aspectos tanto favorables como desfavorables para el contribuyente.**

Con lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que la Administración debe proyectar sobre los ejercicios no prescritos todos los datos comprobados e investigados que haya obtenido al comprobar ejercicios prescritos, con independencia de que resulten favorables o desfavorables al contribuyente. Por ello, anula la sentencia recurrida y ordena la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia valore, sobre la base del expediente administrativo y de la prueba practicada, todos los elementos obtenidos por la Administración ya sean favorables o desfavorables, todo ello a los efectos de la consideración y cuantificación de las correspondientes bases imponibles negativas en el ejercicio comprobado no prescrito.

4. LA ENTRADA Y REGISTRO DE UN INMUEBLE SIN PREVIO AVISO Y LA CONGELACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS PUEDEN SER CONTRARIAS AL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, previo repaso de su jurisprudencia concluye en su sentencia de 4 de julio de 2024 que:

- El registro y la incautación llevados a cabo en los locales de un contribuyente constituyen una injerencia en los derechos protegidos por el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, en concreto, el derecho a la inviolabilidad del domicilio y la correspondencia, **sin perjuicio de que esa injerencia no constituye una vulneración de los mencionados derechos si la medida está justificada en el sentido de que persigue uno o varios fines legítimos**, está prevista en la ley y es necesaria para alcanzar los objetivos perseguidos.

- **La congelación de las cuentas bancarias del contribuyente** es una medida restrictiva que, para ser respetuosa con el derecho a la propiedad consagrado en el artículo 1 del Protocolo del Convenio Europeo de Derechos Humanos, ha de ser proporcional y debe estar suficientemente motivada, sin que pueda prolongarse por tiempo indefinido, debiendo estar en todo caso sujeta a revisión periódica.

5. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE LAS OPERACIONES A PLAZOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: DIFERENCIAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En lo que aquí nos ocupa, en fecha 30 de abril de 2014, reflejó el interesado la venta de las participaciones sociales de la sociedad limitada que tenía contabilizadas en su activo. El resultado de dicha operación, es decir, el beneficio obtenido, se acogió al régimen de operaciones a plazos previsto en el artículo 19 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), siendo objeto de diferimiento la tributación del mismo en función de los cobros del crédito a su favor.

En su autoliquidación correspondiente al IS del ejercicio 2014, realizó en su base imponible un ajuste negativo por el importe del beneficio, acogiéndose voluntariamente al régimen de operaciones a plazos, procediendo al diferimiento de la tributación al haberse pactado un precio aplazado a un plazo máximo de 12 años.

En el ejercicio 2015 se produjo la transmisión del crédito al ser aportado el mismo en pago de la suscripción de participaciones sociales de las entidades NP, S.L. y LM, S.L., lo cual supuso su extinción.

Siendo esto así, el interesado manifiesta que no se ha producido una operación a plazos y que, por ello, la imputación del beneficio correspondiente a la venta de las participaciones debe imputarse al periodo impositivo 2014, el cual se encuentra prescrito en el momento de iniciarse el procedimiento inspector. Esta alegación se sostiene bajo el razonamiento de que la operación al liquidarse en un plazo inferior a un año no puede acogerse al régimen de operaciones a plazos, y por ello no puede ser trasladada su tributación al ejercicio 2015. Entiende que el incumplimiento de la condición de un año de duración de los contratos a plazos o con precio aplazado, supone una modificación del contrato inicial, mientras que la Inspección entiende que se trata de contratos independientes, de modo que las condiciones jurídicas del segundo no modifican la naturaleza del primero, sin perjuicio de los efectos que pudiera producir en el mismo, como es en este caso, la extinción del crédito.

Pues bien, si en el periodo impositivo 2014 el interesado optó por la aplicación del régimen de operaciones a plazos, realizando un ajuste negativo en su base imponible con el objeto de diferir la tributación, en el momento en el que se produjo el cobro en el 2015 debió proceder a la integración en la base imponible del importe pertinente.

El hecho de que se produzca un cobro anticipado bien sea por la cantidad total o parcial, no supone una modificación de la operación a plazos, estando además esta circunstancia prevista en el artículo 19.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) al disponer que: "En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación". Además, el TEAC entiende que, el hecho de que dicho cobro anticipado se produzca en un periodo inferior a un año **no supone una modificación de la calificación de la operación**, lo cual ocasionaría un instrumento para eludir la tributación de determinadas rentas, como ocurriría en el caso que aquí se analiza. Y ello, independientemente de cuál fuera finalmente el periodo transcurrido entre la entrega y el cobro del último plazo, refiriéndose el RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) al vencimiento del último plazo y no a su cobro.

Así pues, de acuerdo con lo anterior, el Tribunal determina que, a efectos del IS, basta que se produzca el "cobro anticipado" de los importes aplazados para imputar la renta a fecha de cobro -a efectos del IRPF es necesaria la "transmisión en firme" de los efectos cambiarios antes de su vencimiento para que la renta se impute al periodo de su transmisión-, circunstancia que en el caso que nos ocupa se produjo en el ejercicio 2015, entendiéndose el TEAC que la regularización efectuada por la Administración es conforme a Derecho, pues el interesado calificó la venta como una operación a plazos o con precio aplazado, contabilizándola y declarándola conforme a ello en el modelo 200 del IS correspondiente al periodo 2014, habiendo sido legalizada la contabilidad de dicho periodo en fecha 26 de agosto de 2015, según consta en el Registro Mercantil, fecha en la cual el crédito ya había sido

objeto de transmisión, por lo que, voluntariamente optó el contribuyente por diferir la tributación en el ejercicio 2014 sobre la base del régimen previsto en el artículo 19.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), procediendo imputar la renta obtenida al momento de su cobro, esto es, al ejercicio 2015.

6. UN INTENTO DE REINVERSIÓN FRUSTRADO NO IMPIDE APLICAR LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL

La DGT en su Consulta Vinculante V0668/2024, de fecha 15 de abril, analiza el caso de un contribuyente que transmite su vivienda habitual y en ese mismo mes, adquiere un terreno con la finalidad de construir en él la que será su nueva vivienda habitual. No obstante, por razones ajenas al contribuyente, la realización de dicha construcción no ha resultado posible. Por ello, se enajena el terreno y reinvierte el importe obtenido en la venta de su anterior vivienda en la adquisición de un piso que constituirá su nueva vivienda habitual.

Con lo cual las cantidades destinadas a la adquisición del terreno no van a tener la consideración de importe reinvertido a efectos de la aplicación de la exención por reinversión en vivienda, ya que, finalmente el contribuyente no va a poder construir su nueva vivienda en el lugar que pretendía.

En consecuencia, **la compra del terreno no tendrá incidencia en la posible aplicación de este beneficio fiscal**, por lo que la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de su anterior vivienda quedará exonerada de gravamen si el contribuyente reinvierte el importe obtenido en la venta en la adquisición de una nueva vivienda habitual dentro del plazo de dos años a contar desde la fecha de transmisión.

7. EL TEAC DETERMINA LA COMPETENCIA DE LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA PARA COMPROBAR LA CORRECTA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN IRPF. UNIFICACIÓN DE CRITERIO

El TEAC en su Resolución 27 de mayo 2024 (R.G. 2946/2023) resuelve el recurso de alzada para unificación de criterio sobre la competencia de los órganos de Gestión Tributaria, **para determinar la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva en IRPF**, mediante el procedimiento de comprobación y que ello no implique que dicho órgano incurra en un exceso competencial.

El TEAC analiza la STS 23/03/2021 (rec. 5270/2019) tomada en consideración por el TEAR de Galicia para **fundamentar que la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector**. Así pues, el TEAR de Galicia llega a la conclusión que, al haberse producido un mal uso del procedimiento de comprobación limitada, existe un exceso competencial y se produce la nulidad de pleno derecho del acto mediante el cual se denegaba régimen de estimación objetiva en IRPF.

El TEAC no comparte el criterio del TEAR de Galicia, en la medida en que no se ha considerado el criterio reflejado por la posterior STS 05/02/2024 (rec. 6559/2022), la cual determina que, los órganos de Gestión Tributaria están facultados para comprobar la superación de los umbrales previstos para la determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva, sin que se considere como un régimen tributario especial. Por este motivo, el TEAC considera que decae el sustento jurisprudencial que invocó el TEAR de Galicia para declarar que los órganos de gestión incurrieron en un exceso competencial. A resultas de lo anterior, el TEAC estima el recurso interpuesto por la Administración y **acuerda unificar criterio, fijándose que el régimen de estimación objetiva en IRPF no es un régimen tributario especial, sino un método de determinación de la base imponible pudiendo, en consecuencia, comprobarse su correcta aplicación por medio de un procedimiento gestor**.

8. IMPLICACIONES FISCALES PARA LAS INDEMNIZACIONES DE SEGUROS

Las indemnizaciones de los seguros tienen implicaciones fiscales, en función de la póliza y el concepto de la cantidad percibida.

Indemnizaciones consecuencia de responsabilidad civil. Se consideran exentas del IRPF por responder a la naturaleza de reparatoras del daño causado, pero se exige que la cuantía indemnizatoria esté legal o judicialmente reconocida, ya sea por normativa o jueces nacionales o por jueces del país extranjero en el que se ha producido el accidente. Este requisito debe cumplirse, aunque pague el propio causante del daño o su compañía de seguros, cuando este hubiera asegurado el riesgo.

Indemnizaciones derivadas de contratos de seguros de accidentes. Están también exentas las indemnizaciones, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social instrumentados a través de contratos de seguro, o ser consideradas gasto deducible por aportaciones a mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en la Seguridad Social. Por tanto, no resulta de aplicación la exención a los contratos de seguro que cubren las contingencias de fallecimiento e incapacidad permanente absoluta.

Tributación de los herederos. Si son los herederos de la víctima quienes perciben la indemnización, la misma no está sujeta al IRPF, sino a Sucesiones.

9. TRIBUTACIÓN EN EL IRPF POR EL ALQUILER DE PISOS TURÍSTICOS

La Dirección General de Tributos (DGT), en Consulta Vinculante V1551-24 de 25 de junio de 2024, aclara entre otros temas la tributación en el IRPF, de los particulares, que alquilan pisos turísticos.

El órgano señala que el arrendamiento de estos inmuebles tributará de forma distinta en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF) **en función de los servicios que preste el alojamiento** y de los medios que el arrendador destine al alquiler de estos.

Así, la DGT indica que el arrendamiento de estos pisos tributará en el IRPF como **actividad económica** si el dueño del inmueble destina algún tipo de medios a la realización de dicha actividad. De hecho, si contrata a una persona para la realización de este servicio, ya se considera actividad económica por parte de la AEAT, siempre que este empleado tenga **contrato laboral a jornada completa**.

"La finalidad de este artículo (el 27 de la Ley del IRPF) es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter", dice Tributos en una consulta del 23 de mayo.

Por otro lado, añade que la Agencia Tributaria también considerará que existe una actividad económica en el alquiler de pisos turísticos si no se limita a la mera puesta a disposición del inmueble durante períodos de tiempo, **"sino que se complementa con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos"**.

Si no se dan ninguno de estos dos factores (al menos una persona contratada a jornada completa y que se den servicios propios de la hostelería) las rentas por el alquiler de pisos turísticos tributarán como **rendimientos íntegros de capital inmobiliario**.

La DGT recuerda que el artículo 21 de la Ley del IRPF aclara que "se incluirán como rendimientos del capital los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, **que no se hallen afectos a actividades económicas**".