

**SUMARI**

- 1. DES DE L'ATORGAMENT DE L'ESCRITURA DE CONSTITUCIÓ D'UNA SOCIETAT FINS A LA SEVA INSCRIPCIÓ EN EL REGISTRE MERCANTIL NO PROCEDEIX LA SUBJECCIÓ DE L'ENTITAT A L'IMPOST DE SOCIETATS, SINÓ QUE ELS SEUS SOCIS HAURAN DE TRIBUTAR MITJANÇANT ATRIBUCIÓ DE RENDES EN L'IRPF**  
Així ho estima el Tribunal Suprem, en la seva sentència de 17 de juny de 2024, recurs número 331/2023.
- 2. EL TRIBUNAL ECONÒMIC ADMINISTRATIU CENTRAL UNIFICA CRITERI ENTORN DEL CÒMPUT DE L'EXEMPCIÓ CONTINGUDA EN L'ARTICLE 7.P) LIRPF (exempció per treballs desenvolupats a l'estranger la finalitat del qual és la d'internacionalitzar el capital humà amb residència fiscal a Espanya) PER AL CAS DE LES RETRIBUCIONS NO ESPECÍFIQUES**  
El Tribunal Econòmic Administratiu Central ha acordat en la seva recent Resolució, número 8685/2023 de 19 de juliol de 2024, unificar criteri entorn del còmput de l'exempció continguda en l'article 7.p) LIRPF per al cas de les retribucions no específiques.
- 3. EL PRINCIPÍ DE REGULARITZACIÓ ÍNTEGRA OBLIGA L'ADMINISTRACIÓ A TENIR EN COMPTE TOTS ELS ELEMENTS OBTINGUTS EN LA COMPROVACIÓ DELS EXERCICIS PRESCRITS, JA SIGUIN FAVORABLES O DESFAVORABLES PER AL CONTRIBUENT, A L'HORA DE REGULARITZAR ELS EXERCICIS NO PRESCRITS**  
El Tribunal Suprem conclou que el principi de regularització íntegra obliga l'Administració a tenir en consideració tots els elements que, obtinguts a conseqüència de l'exercici de les seves facultats de comprovació sobre exercicis prescrits, hagin de tenir efectes en l'àmbit de la regularització d'un exercici no prescrit, amb independència que siguin beneficiosos o perjudicials per al contribuent.
- 4. L'ENTRADA I REGISTRE D'UN IMMOBLE SENSE PREVI AVÍS I LA CONGELACIÓ DE COMPTES BANCARIS PODEN SER CONTRÀRIES AL CONVENI EUROPEU DE DRETS HUMANS**  
El Tribunal Europeu de Drets Humans entén que tant l'entrada i registre d'un local sense previ avís com la congelació dels comptes bancaris d'un contribuent, és no respectar els requisits i límits previstos en el Conveni Europeu de Drets Humans, i vulnera els drets fonamentals consagrats en ell.
- 5. IMPUTACIÓ TEMPORAL DE LES OPERACIONS A TERMINIS EN L'IMPOST DE SOCIETATS: DIFERÈNCIES AMB L'IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSiques**  
El TEAC en la seva resolució del passat 24 de juny de 2024, RG 8641/2022, les matisa.
- 6. UN INTENT DE REINVERSIÓ FRUSTRAT NO IMPEDEIX APLICAR L'EXEMPCIÓ PER REINVERSIÓ EN HABITATGE HABITUAL**  
Així ho estableix la DGT en la seva Consulta Vinculant V0668/2024 de data 15 d'abril.
- 7. EL TEAC DETERMINA LA COMPETÈNCIA DELS ÒRGANS DE GESTIÓ TRIBUTÀRIA PER A COMPROVAR LA CORRECTA APLICACIÓ DEL RÈGIM D'ESTIMACIÓ OBJECTIVA EN IRPF. UNIFICACIÓ DE CRITERI**  
Resolució del Tribunal Económicoadministratiu Central de 27 de maig 2024 (R.G. 2946/2023).
- 8. IMPLICACIONS FISCALS PER A LES INDEMNITZACIONS D'ASSEGURANCES**  
Breu resum de la fiscalitat de les indemnitzacions d'assegurances.
- 9. TRIBUTACIÓ EN L'IRPF PEL LLOGUER DE PISOS TURÍSTICS**  
La DGT en la seva consulta vinculant V155-24 precisa com ha de ser la tributació.

## 1. DES DE L'ATORGAMENT DE L'ESCRITURA DE CONSTITUCIÓ D'UNA SOCIETAT FINS A LA SEVA INSCRIPCIÓ EN EL REGISTRE MERCANTIL NO PROCEDEIX LA SUBJECCIÓ DE L'ENTITAT A L'IMPOST DE SOCIETATS, SINÓ QUE ELS SEUS SOCIS HAURAN DE TRIBUTAR MITJANÇANT ATRIBUCIÓ DE RENDES EN L'IRPF

L'objecte del recurs de cassació consisteix a determinar si durant l'interval que mitjana entre l'atorgament de l'escriptura de constitució d'una societat de responsabilitat limitada i la seva inscripció en el Registre Mercantil, procedeix la subjecció de l'entitat a l'Impost de Societats o dels seus socis al règim d'atribució de rendes en l'IRPF.

Des de l'atorgament de l'escriptura de constitució d'una societat de responsabilitat limitada fins a la seva inscripció en el Registre Mercantil, l'entitat **no està subjecta a l'Impost de Societats**, sinó que els seus socis han de tributar sota el règim d'atribució de rendes en l'IRPF. Això resulta d'aplicació fins i tot si el seient de presentació és anterior a la data de la meritació de l'impost.

La sentència de la Sala del Contenciós del Tribunal Suprem de 20 de juny de 2024 (Rec. 1984/2023) analitza el cas d'una societat constituïda mitjançant escriptura pública atorgada el 30 de juliol de 2014 i presentada a inscripció en el Registre Mercantil el 16 de desembre d'aquest mateix any. En aquest moment, es va efectuar el corresponent seient de presentació, però en patir l'escriptura de defectes corregibles la seva inscripció es va produir ben entrat l'any 2015.

Els recurrents entenen que la societat limitada havia de tributar per l'Impost de Societats en el 2014, discutint la regularització administrativa en la qual les rendes obtingudes per la societat s'imputaven als socis per a la seva tributació pel règim d'atribució de rendes en el seu IRPF. La sentència d'instància va estimar el recurs presentat pels socis en aplicació de l'article 55 del Reglament del Registre Mercantil, al tenor del qual "*es considera com a data de la inscripció la data del seient de presentació*", retrotraient així els efectes de l'adquisició de la personalitat jurídica.

El Tribunal Suprem entén que aquest precepte **té eficàcia en l'àmbit registral-mercantil, però no en l'àmbit tributari**, de manera que, com la condició de subjecte passiu de l'Impost de Societats ha de valorar-se a la data de meritació de l'impost, és en aquest moment en el qual la societat ha d'estar inscrita en el Registre Mercantil.

## 2. EL TRIBUNAL ECONÒMIC ADMINISTRATIU CENTRAL UNIFICA CRITERI ENTORN DEL CÒMPUT DE L'EXEMPCIÓ CONTINGUDA EN L'ARTICLE 7.P) LIRPF PER AL CAS DE LES RETRIBUCIONS NO ESPECÍFIQUES

La Llei de l'IRPF en l'article 7.p) recull l'exempció per treballs desenvolupats a l'estranger la finalitat del qual és la d'internacionalitzar el capital humà amb residència fiscal a Espanya, millorant al seu torn la competitivitat de les empreses en territori espanyol.

El Tribunal Econòmic Administratiu Central ha acordat en la seva recent Resolució, número 8685/2023 de 19 de juliol de 2024, unificar criteri entorn del còmput de l'exempció continguda en l'article 7.p) LIRPF per al cas de les retribucions no específiques.

D'una banda, s'estableix com a criteri que en el denominador del quocient utilitzat per a determinar la quantia de les retribucions reportades pels dies de treball a l'estranger **es prendrà el nombre total de dies de l'any, tret que la durada de la relació laboral sigui inferior a l'any natural**, i en aquest cas s'haurà de considerar el nombre de dies de durada d'aquesta relació. D'altra banda, es determina que l'exempció ha de calcular-se de manera individualitzada per a cada pagador quan el contribuent hagi mantingut dues o més relacions laborals l'any en qüestió.

## 3. EL PRINCIPI DE REGULARITZACIÓ ÍNTEGRA OBLIGA L'ADMINISTRACIÓ A TENIR EN COMPTE TOTS ELS ELEMENTS OBTINGUTS EN LA COMPROVACIÓ DELS EXERCICIS PRESCRITS, JA SIGUIN FAVORABLES O DESFAVORABLES PER AL CONTRIBUENT, A L'HORA DE REGULARITZAR ELS EXERCICIS NO PRESCRITS

El Tribunal Suprem en sentència 1007/2024 de la Sala del Contenciós del Tribunal Suprem de 7 de juny de 2024 (Rec. 7974/2022), conclou que el principi de regularització íntegra obliga l'Administració a tenir en consideració tots els elements que, obtinguts a conseqüència

de l'exercici de les seves facultats de comprovació sobre exercicis prescrits, hagin de tenir efectes en l'àmbit de la regularització d'un exercici no prescrit, **amb independència que siguin beneficiosos o perjudicials per al contribuent.**

S'identificava com a qüestió d'interès cassacional si l'Administració, en un procediment de comprovació, pot projectar sobre els exercicis no prescrits comprovats tot allò que hagi obtingut com a resultat de la comprovació d'exercicis prescrits, incloent-hi allò que sigui favorable per al contribuent.

En l'assumpte jutjat, la inspecció havia comprovat un exercici en el qual la societat havia aplicat bases imposables negatives procedents d'exercicis prescrits. L'Administració va negar l'aplicació d'aquestes bases imposables negatives per considerar que tenien el seu origen en la deducció de provisions no deduïbles. El contribuent va al·legar que l'Administració també hauria d'haver corregit els ingressos vinculats a aquelles despeses considerades com no deduïbles per l'Administració.

El Tribunal Suprem recorda que, a fi d'assegurar el correcte compliment de les obligacions tributàries, el dret a comprovar i investigar per part de l'Administració no està sotmès, amb caràcter general, a un termini de prescripció (article 66 bis de la Llei General Tributària), **i que pot projectar-se sobre exercicis no prescrits** (Article 115 de la Llei General Tributària), excepte en el cas de les bases o quotes compensades o pendents de compensació, o de deduccions aplicades o pendents d'aplicació, i en aquest cas el termini és de **deu anys**.

També recorda que el principi de regularització íntegra, que és un principi general del Dret, sobre la base de principis substantius i procedimentals, i en concret del principi de justícia tributària, **obliga a la consideració dels aspectes tant favorables com desfavorables per al contribuent.**

Amb l'anterior, el Tribunal Suprem conclou que l'Administració ha de projectar sobre els exercicis no prescrits totes les dades comprovades i investigats que hagi obtingut en comprovar exercicis prescrits, amb independència que resultin favorables o desfavorables al contribuent. Per això, anul·la la sentència recorreguda i ordena la retroacció d'actuacions perquè la Sala d'instància valori, sobre la base de l'expedient administratiu i de la prova practicada, tots els elements obtinguts per l'Administració siguin favorables o desfavorables, tot això a l'efecte de la consideració i quantificació de les corresponents bases imposables negatives en l'exercici comprovat no prescrit.

#### **4. L'ENTRADA I REGISTRE D'UN IMMOBLE SENSE PREVI AVÍS I LA CONGELACIÓ DE COMPTES BANCARIS PODEN SER CONTRÀRIES AL CONVENI EUROPEU DE DRETS HUMANS**

El Tribunal Europeu de Drets Humans, previ repàs de la seva jurisprudència conclou en la seva sentència de 4 de juliol de 2024 que:

- El registre i la confiscació duts a terme en els locals d'un contribuent constitueixen una ingerència en els drets protegits per l'article 8 del Conveni Europeu de Drets Humans, en concret, el dret a la inviolabilitat del domicili i la correspondència, **sense perjudici que aquesta ingerència no constitueix una vulneració dels esmentats drets si la mesura està justificada en el sentit que persegueix un o diversos fins legítims**, està prevista en la llei i és necessària per aconseguir els objectius perseguits.
- **La congelació dels comptes bancaris del contribuent** és una mesura restrictiva que, per a ser respectuosa amb el dret a la propietat consagrat en l'article 1 del Protocol del Conveni Europeu de Drets Humans, ha de ser proporcional i ha d'estar prou motivada, sense que pugui prolongar-se per temps indefinit, havent d'estar en tot cas subjecta a revisió periòdica.

## 5. IMPUTACIÓ TEMPORAL DE LES OPERACIONS A TERMINIS EN L'IMPOST SOBRE SOCIETATS: DIFERÈNCIES AMB L'IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSQUES

En el que aquí ens ocupa, en data 30 d'abril de 2014, va reflectir l'interessat la venda de les participacions socials de la societat limitada que tenia comptabilitzades en el seu actiu. El resultat d'aquesta operació, és a dir, el benefici obtingut, es va acollir al règim d'operacions a terminis previst en l'article 19 del RDLeg. 4/2004 (TR Llei IS), sent objecte de diferiment la tributació del mateix en funció dels cobraments del crèdit a favor seu.

En la seva autoliquidació corresponent a l'IS de l'exercici 2014, va realitzar en la seva base imposable un ajust negatiu per l'import del benefici, acollint-se voluntàriament al règim d'operacions a terminis, procedint al diferiment de la tributació en haver-se pactat un preu ajornat a un termini màxim de 12 anys.

En l'exercici 2015 es va produir la transmissió del crèdit en ser aportat el mateix en paga de la subscripció de participacions socials de les entitats NP, S.L. i LM, S.L., la qual cosa va suposar la seva extinció.

Sent això així, l'interessat manifesta que no s'ha produït una operació a terminis i que, per això, la imputació del benefici corresponent a la venda de les participacions ha d'imputar-se al període impositiu 2014, el qual es troba prescrit en el moment d'iniciar-se el procediment inspector. Aquesta al·legació se sosté sota el raonament que l'operació en liquidar-se en un termini inferior a un any no pot acollir-se al règim d'operacions a terminis, i per això no pot ser traslladada la seva tributació a l'exercici 2015. Entén que l'incompliment de la condició d'un any de durada dels contractes a terminis o amb preu ajornat, suposa una modificació del contracte inicial, mentre que la Inspecció entén que es tracta de contractes independents, de manera que les condicions jurídiques del segon no modifiquen la naturalesa del primer, sense perjudici dels efectes que pogués produir en aquest, com és en aquest cas, l'extinció del crèdit.

Doncs bé, si en el període impositiu 2014 l'interessat va optar per l'aplicació del règim d'operacions a terminis, realitzant un ajust negatiu en la seva base imposable a fi de diferir la tributació, en el moment en el qual es va produir el cobrament en el 2015 degué procedir a la integració en la base imposable de l'import pertinent.

**El fet que es produeixi un cobrament anticipat bé sigui per la quantitat total o parcial, no suposa una modificació de l'operació a terminis**, estant a més aquesta circumstància prevista en l'article 19.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Llei IS) en disposar que: "En cas de produir-se l'endós, descompte o cobrament anticipat dels imports ajornats, s'entendrà obtinguda, en aquest moment, la renda pendent d'imputació". A més, el TEAC entén que, el fet que aquest cobrament anticipat es produeixi en un període inferior a un any **no suposa una modificació de la qualificació de l'operació**, la qual cosa ocasionaria un instrument per a eludir la tributació de determinades rendes, com ocorreria en el cas que aquí s'analitza. I això, independentment de quin fos finalment el període transcorregut entre el lliurament i el cobrament de l'últim termini, referint-se el RDLeg. 4/2004 (TR Llei IS) al venciment de l'últim termini i no al seu cobrament.

Així doncs, d'acord amb l'anterior, el Tribunal determina que, a l'efecte de l'IS, basta que es produeixi el "cobrament anticipat" dels imports ajornats per a imputar la renda en data de cobrament -a l'efecte de l'IRPF és necessària la "transmissió en ferma" dels efectes canviaris abans del seu venciment perquè la renda s'imputi al període de la seva transmissió-, circumstància que en el cas que ens ocupa es va produir en l'exercici 2015, entenent el TEAC que la regularització efectuada per l'Administració és conforme a Dret, perquè l'interessat va qualificar la venda com una operació a terminis o amb preu ajornat, comptabilitzant-la i declarant-la conforme a això en el model 200 de l'IS corresponent al període 2014, havent estat legalitzada la comptabilitat d'aquest període en data 26 d'agost de 2015, segons consta en el Registre Mercantil, data en la qual el crèdit ja havia estat objecte de transmissió, per la qual cosa, voluntàriament va optar el contribuent per diferir la tributació en l'exercici 2014 sobre la base del règim previst en l'article 19.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Llei IS), escaient imputar la renda obtinguda al moment del seu cobrament, això és, a l'exercici 2015.

## 6. UN INTENT DE REINVERSIÓ FRUSTRAT NO IMPEDEIX APLICAR L'EXEMPCIÓ PER REINVERSIÓ EN HABITATGE HABITUAL

La DGT en la seva Consulta Vinculant V0668/2024, de data 15 d'abril, analitza el cas d'un contribuent que transmet el seu habitatge habitual i en aquest mateix mes, adquireix un terreny amb la finalitat de construir en ell la que serà el seu nou habitatge habitual. No obstant això, per raons alienes al contribuent, la realització d'aquesta construcció no ha resultat possible. Per això, s'aliena el terreny i reinverteix l'import obtingut en la venda del seu anterior habitatge en l'adquisició d'un pis que constituirà el seu nou habitatge habitual.

Amb la qual cosa les quantitats destinades a l'adquisició del terreny no tindran la consideració d'import reinvertit a l'efecte de l'aplicació de l'exempció per reinversió en habitatge, ja que, finalment el contribuent no podrà construir el seu nou habitatge en el lloc que pretenia.

En conseqüència, **la compra del terreny no tindrà incidència en la possible aplicació d'aquest benefici fiscal**, per la qual cosa el guany patrimonial derivada de la transmissió del seu anterior habitatge quedarà exonerada de gravamen si el contribuent reinverteix l'import obtingut en la venda en l'adquisició d'un nou habitatge habitual dins del termini de dos anys a comptar des de la data de transmissió.

## 7. EL TEAC DETERMINA LA COMPETÈNCIA DELS ÒRGANS DE GESTIÓ TRIBUTÀRIA PER A COMPROVAR LA CORRECTA APLICACIÓ DEL RÈGIM D'ESTIMACIÓ OBJECTIVA EN IRPF. UNIFICACIÓ DE CRITERI

El TEAC en la seva Resolució 27 de maig 2024 (R.G. 2946/2023) resol el recurs d'alçada per a unificació de criteri sobre la competència dels òrgans de Gestió Tributària, **per a determinar la correcta aplicació del règim d'estimació objectiva en IRPF**, mitjançant el procediment de comprovació i que això no impliqui que aquest òrgan incorri en un excés competencial.

El TEAC analitza la STS 23/03/2021 (rec. 5270/2019) presa en consideració pel TEAR de Galícia per a **fonamentar que la comprovació del compliment dels requisits exigits per a l'aplicació de règims tributaris especials han de ser actuacions inspectores i seguir-se, necessàriament, pels òrgans competents, a través del procediment inspector**. Així doncs, el TEAR de Galícia arriba a la conclusió que, en haver-se produït un mal ús del procediment de comprovació limitada, existeix un excés competencial i es produeix la nul·litat de ple dret de l'acte mitjançant el qual es denegava règim d'estimació objectiva en IRPF.

El TEAC no comparteix el criteri del TEAR de Galícia, en la mesura en què no s'ha considerat el criteri reflectit per la posterior STS 05/02/2024 (rec. 6559/2022), la qual determina que, els òrgans de Gestió Tributària estan facultats per a comprovar la superació dels l·lindars previstos per a la determinació de la base imposable mitjançant l'estimació objectiva, sense que es consideri com un règim tributari especial. Per aquest motiu, el TEAC considera que decau el manteniment jurisprudencial que va invocar el TEAR de Galícia per a declarar que els òrgans de gestió van incórrer en un excés competencial. A conseqüència de l'anterior, el TEAC estima el recurs interposat per l'Administració i **acorda unificar criteri, fixant-se que el règim d'estimació objectiva en IRPF no és un règim tributari especial, sinó un mètode de determinació de la base imposable podent, en conseqüència, comprovar-se la seva correcta aplicació per mitjà d'un procediment gestor**.

## 8. IMPLICACIONS FISCALS PER A LES INDEMNITZACIONS D'ASSEGURANCES

Les indemnitzacions de les assegurances tenen implicacions fiscals, en funció de la pòlissa i el concepte de la quantitat percebuda.

**Indemnitzacions conseqüència de responsabilitat civil.** Es consideren exemptes de l'IRPF per respondre a la naturalesa de reparadores del mal causat, però s'exigeix que la quantia indemnitzatòria estigui legal o judicialment reconeguda, sigui per normativa o jutges nacionals o per jutges del país estranger en el qual s'ha produït l'accident. Aquest

requisit ha de complir-se, encara que pagui el mateix causant del mal o la seva companyia d'assegurances, quan aquest hagués assegurat el risc.

**Indemnitzacions derivades de contractes d'assegurances d'accidents.** Estan també exemptes les indemnitzacions, excepte aquells les primes dels quals haguessin pogut reduir la base imposable per aportacions a sistemes de previsió social instrumentats a través de contractes d'assegurança, o ser considerades despesa deduïble per aportacions a mutualitats de previsió social per professionals no integrats en la Seguretat Social. Per tant, no resulta d'aplicació l'exempció als contractes d'assegurança que cobreixen les contingències de defunció i incapacitat permanent absoluta.

**Tributació dels hereus.** Si són els hereus de la víctima els qui perceben la indemnització, la mateixa no està subjecta a l'IRPF, sinó a Successions.

## 9. TRIBUTACIÓ EN L'IRPF PEL LLOGUER DE PISOS TURÍSTICS

La Direcció General de Tributs (DGT), en Consulta Vinculant V1551-24 de 25 de juny de 2024, aclareix entre altres temes la tributació en l'IRPF, dels particulars, que lloguen pisos turístics.

L'òrgan assenyala que l'arrendament d'aquests immobles tributarà de manera distinta en l'Impost sobre la Renda de Persones Físiques (IRPF) **en funció dels serveis que presti l'allotjament** i dels mitjans que l'arrendador destini al lloguer d'aquests.

Així, la DGT indica que l'arrendament d'aquests pisos tributarà en l'IRPF com a **activitat econòmica** si l'amo de l'immoble destina algun tipus de mitjans a la realització d'aquesta activitat. De fet, si contracta a una persona per a la realització d'aquest servei, ja es considera activitat econòmica per part de l'AEAT, sempre que aquest empleat tingui **contracte laboral a jornada completa**.

"La finalitat d'aquest article (el 27 de la Llei de l'IRPF) és establir uns requisits mínims perquè l'activitat d'arrendament d'immobles pugui entendre's com una activitat empresarial, requisits que incideixen en la necessitat d'una infraestructura mínima, d'una organització de mitjans empresarials, perquè aquesta activitat tingui tal caràcter", diu Tributs en una consulta del 23 de maig.

D'altra banda, afegeix que l'Agència Tributària també considerarà que existeix una activitat econòmica en el lloguer de pisos turístics si no es limita a la mera posada a la disposició de l'immoble durant períodes de temps, **"sinó que es complementa amb la prestació de serveis propis de la indústria hotelera com ara restaurant, neteja, rentat de roba i altres anàlegs"**.

Si no es donen cap d'aquests dos factors (almenys una persona contractada a jornada completa i que es donin serveis propis de l'hostaleria) les rendes pel lloguer de pisos turístics tributaran com a **rendiments íntegres de capital immobiliari**.

La DGT recorda que l'article 21 de la Llei de l'IRPF aclareix que "s'inclouran com a rendiments del capital els provinents dels béns immobles, tant rústics com urbans, **que no es trobin afectes a activitats econòmiques**".

*BOU & ASSOCIATS*

