

SUMARI

- 1. IMPOST DE SOCIETATS.- S'ACLAREIX COM S'HA DE REALITZAR EL CàLCUL DEL BENEFICI OPERATIU A L'EFECTE D'APLICAR LA LIMITACIÓ A LA DEDUÏBILITAT DE LES DESPESES FINANCERES**
La Direcció General de Tributs en la seva Consulta Vinculant V1845-24, de 2 d'agost de 2024, aclareix com realitzar el càlcul.
- 2. IRPF.- LA REDUCCIÓ PER PENSIONS COMPENSATÒRIES A FAVOR DEL CÒNJUGE ÉS APLICABLE DES QUE SE SUBSCRIU EL CONVENI REGULADOR**
El Tribunal Suprem en sentències de 22 i 23 de juliol així ho especifica.
- 3. IRPF.- TOTS ELS ATURATS HAURAN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓ DE L'IRPF**
Un paràgraf afegit a l'article 299 de la Llei General de la Seguretat Social, inclòs en el Reial Decret llei 2/2024, del 21 de maig, així ho estableix.
- 4. IRPF.- EL TEAC UNIFICA CRITERI SOBRE L'OPCIÓ PER LA TRIBUTACIÓ CONJUNTA EN CAS DE SEPARACIÓ O DIVORCI AMB CUSTÒDIA COMPARTIDA**
Estableix que, si no es justifica l'existència de mutu acord previ entre els progenitors perquè a la tributació conjunta s'aculli l'un o l'altre, tots dos, i també tots els fills, hauran de tributar de forma individual.
- 5. IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT.- LLIURAMENTS DE BÉNS ACCESSORIS - MATERIAL DE TERRASSA I PUBLICITARI- PER UNA EMPRESA CERVESERA A L'EFECTE DE LA DEDUCCIÓ EN IVA. ONEROSES O GRATUÏTES?**
La seva catalogació és crucial per a determinar si les quotes d'IVA suportades per l'adquisició d'aquests béns poden ser deduïdes.
- 6. EN EL CAS D'APORTACIONS NO DINERÀRIES PER UNA PERSONA FÍSICA A UNA SOCIETAT VINCULADA, LES REGLES DE VALORACIÓ ESPECÍFIQUES TENEN PRIORITAT I S'ADMET LA TAXACIÓ PERICIAL CONTRADICTÒRIA**
Sentència del Tribunal Suprem de 30 de maig de 2024 dictada, en recurs de cassació 7094/2022.
- 7. PROCEDIMENT DE RECAPTACIÓ.- EL SILENCI ADMINISTRATIU NO INTERROMP LA PRESCRIPCIÓ PER A EXIGIR EL PAGAMENT DEL DEUTE TRIBUTARI EL FRACCIONAMENT DEL QUAL S'HA SOL·LICITAT**
Sentència del Tribunal Suprem del passat 8 de juliol.

1. IMPOST DE SOCIETATS.- S'ACLAREIX COM S'HA DE REALITZAR EL CàLCUL DEL BENEFICI OPERATIU A L'EFECTE D'APLICAR LA LIMITACIÓ A LA DEDUÏBILITAT DE LES DESPESES FINANCERES

La normativa de l'Impost de Societats limita la deduïbilitat de les despeses financeres al 30% del benefici operatiu. Per als exercicis iniciats **a partir d'1 de gener de 2024** s'ha modificat aquesta limitació establint que en cap cas formaran part del benefici operatiu els ingressos, despeses o rendes que **no s'hagin integrat en la base imposable d'aquest Impost**. La DGT en la seva consulta V1845-24, de 2 d'agost de 2024, aclareix com realitzar el càlcul tenint en compte la referida limitació:

- Els ingressos i despeses que formen part del benefici operatiu i que siguin objecte d'un **ajust extracomptable permanent hauran de ser exclosos del càlcul del benefici operatiu, però no els ingressos i despeses que siguin objecte d'un ajust temporal** (per exemple, per les regles de deterioracions e d'imputació temporal d'ingressos per aplicació del criteri d'operació a terminis).

- Els ingressos i despeses que no formin part del benefici operatiu no afecten el càlcul de la limitació a la deduïbilitat de les despeses financeres, amb independència de què siguin objecte **d'ajust permanent o temporal** (per exemple, amortitzacions).
- En el cas que es rebin dividendes que es computin en el benefici operatiu i als quals s'apliqui l'exempció de l'article 21 de la llei, l'import de la renda exempta (el 95% del dividend) **s'haurà d'excloure del càlcul del benefici operatiu**.

2. IRPF.- LA REDUCCIÓ PER PENSIONS COMPENSATÒRIES A FAVOR DEL CÒNJUGE ÉS APLICABLE DES QUE SE SUBSCRIU EL CONVENI REGULADOR

La Llei de l'IRPF estableix que les pensions compensatòries a favor del cònjuge (quan són satisfetes per decisió judicial) redueixen la base imposable. El Tribunal Suprem en les seves sentències de 22 i 23 de juliol de 2024, conclou que la reducció **es podrà aplicar des que se subscriu el conveni regulador, sempre que la posterior sentència judicial que el ratifiqui no modifiqui els pactes**.

3. IRPF.- TOTS ELS ATURATS HAURAN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓ DE L'IRPF

Tots els contribuents que hagin cobrat l'atur al llarg de l'any hauran de presentar a partir d'ara, la declaració de la renda en la campanya de l'IRPF, independentment dels seus ingressos, els dies que hagin percebut la prestació i de si arriben o no als mínims que obliguen a declarar.

L'obligació general no existia fins ara i canvia per una modificació en l'articulat de la Llei General de la Seguretat Social que amplia els col·lectius obligats a declarar. És una cosa similar al viscut en l'última campanya, quan es va fixar que tots els autònoms passessin a haver de presentar la declaració independentment dels seus ingressos o els dies que estiguessin d'alta en el règim. **Així, des de la pròxima campanya i les successives, tot aquell que hagi cobrat l'atur en l'exercici, encara que sigui un dia, haurà de fer la declaració.**

En concret, s'afegeix un paràgraf a l'article 299 de la Llei General de la Seguretat Social, en el qual s'afirma que els treballadors, sol·licitants i beneficiaris de prestacions per desocupació estaran obligats a "presentar anualment la declaració corresponent a l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF)". La mesura -incloua en el Reial decret llei 2/2024, del 21 de maig, que va introduir canvis en el subsidi de desocupació- entra en vigor l'1 de novembre, per la qual cosa afectarà la pròxima campanya de la renda, la del 2025, en la qual es liquida l'IRPF del 2024.

"Fins a la data, els límits per a presentar la declaració eren de 22.000€ amb un sol pagador o de 15.876€ (abans 15.000€) per als contribuents amb més d'un pagador sempre que la suma del percebut pel segon pagador i la resta de pagadors no superin els 1.500€ anuals".

Possibles sancions i suspensió de l'atur si no es presenta la declaració

En cas que no es presenti la declaració, s'obre la possibilitat a sancions per al contribuent. Així mateix, es podria perdre la prestació de desocupació per no complir amb una de les obligacions. "En cas d'incompliment del que es preveu, la suspensió (de l'atur) tindrà lloc quan l'entitat gestora detecti que les persones beneficiàries de prestacions haguessin incomplert durant un exercici fiscal l'obligació de presentar la declaració de l'IRPF, en les condicions i terminis previstos en la normativa tributària aplicable", es llegeix en la Llei General de la Seguretat Social.

Si no es presenta, en el cas que la declaració de la renda surti a pagar, el contribuent haurà de desemborsar el resultat i una multa. La penalització consisteix en el pagament d'entre el 50% i el 150% del total del deute. La quantia pot augmentar si Hisenda considera que ha sofert un perjudici econòmic o si ja ha ocorregut en altres ocasions. Als quals li surti la declaració a retornar i no la presentin, per desconeixement o oblit, implica una sanció de fins a 200€.

4. IRPF.- EL TEAC ACLAREIX QUI POT APLICAR-SE L'OPCIÓ DE TRIBUTACIÓ CONJUNTA

Recordem que els membres d'una unitat familiar poden optar per la declaració conjunta, tenint la consideració d'unitat familiar la formada pels cònjuges i els fills si n'hi hagués. Sempre que siguin menors d'edat, tret que amb el consentiment dels seus pares visquin independents. O fills majors d'edat incapacitats judicialment subjectes a pàtria potestat prorrogada o rehabilitada. O discapacitats i subjectes a cautela representativa per resolució judicial.

En les parelles sense vincle matrimonial només un dels seus membres, ja sigui el pare o la mare, podrà formar una unitat familiar amb tots els fills menors o majors incapacitats amb els quals convisqui. I l'altre membre de la parella haurà de declarar de manera individual. Si els cònjuges estan separats o **divorciats** l'opció de tributació conjunta correspondrà al que tingui atribuïda la guarda i custòdia dels fills.

El **Tribunal Económico-administratiu Central**, a través de la seva **resolució número 2172/2023, de 19 de juliol de 2024**, ha unificat criteri en relació amb l'opció per la tributació conjunta en cas de separació legal o absència de vincle matrimonial amb guarda i custòdia compartida dels fills, i la necessitat de mutu acord previ.

Segons argumenta el TEAC, quan la guarda i custòdia la tingui només un dels cònjuges separats, únicament ell tindrà dret a acollir-se a la tributació conjunta amb tots els fills, com ha sostingut reiteradament la Direcció General de Tributs; de manera que l'altre excònjuge necessàriament haurà de tributar per la modalitat individual, amb independència que el que convisqui amb els fills s'hagi acollit a la tributació conjunta o no. No obstant això, podria plantejar-se un problema en aquells supòsits en els quals la guarda i custòdia dels fills sigui compartida, si bé aquest problema pot solucionar-se per mutu acord dels excònjuges, pel qual s'atribueixi a l'un o l'altre (però només a un d'ells) el dret a accedir a la tributació conjunta. Aquest acord ha de ser anterior a la presentació de les declaracions dels cònjuges separats, perquè implica que un s'acollirà a la tributació conjunta i l'altre a la individual, així que l'acord només pot ser previ a la presentació de les respectives declaracions de l'IRPF, en les quals s'incorporaran els acords quan es presentin.

En cas de guarda i custòdia compartida dels fills, no existint mutu acord sobre aquest tema entre els cònjuges separats, si cap d'ells o un només decideix acollir-se a la tributació conjunta tampoc hi haurà problema. No obstant això, el problema sorgirà si els dos cònjuges separats s'acullen a la tributació conjunta, ja que, llavors, atesa la dicció literal de la normativa, cap d'ells tindrà dret a fer-ho, amb el que tots dos hauran d'estar en el règim de tributació individual. I no sols ells dos, sinó tots els membres de la unitat familiar. La qual cosa, al seu torn, suposa que cap dels dos pugui aplicar la reducció de 2.150€ de l'article 84.2. 4t de la LIRPF. Això és, com indica el TEAC, «*en els casos de cònjuges separats legalment amb fills menors, en els quals la guarda i custòdia d'aquests és compartida, si no hi ha mutu acord entre els excònjuges a aquest efecte, la reducció de 2.150€ de l'article 84.2. 4t es perd*».

El TEAC conclou fixant criteri en el sentit que, en els supòsits de **separació legal o absència de vincle matrimonial en els quals la guarda i custòdia dels fills sigui compartida, si no es justifica l'existència de mutu acord** entre els progenitors perquè a la tributació conjunta s'aculli l'un o l'altre (mutu acord que haurà de ser **previ a la presentació de les declaracions**), **els dos progenitors, i també tots els fills, hauran de tributar en règim de tributació individual**, com obliga la imperativa redacció dels articles 82.1.2a i 82.2 de la LIRPF, no sent per això aplicable en aquests casos la reducció de l'article 84.2.4t de la LIRPF.

5. IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT.- LLIURAMENTS DE BÉNS ACCESSORIS - MATERIAL DE TERRASSA I PUBLICITARI- PER UNA EMPRESA CERVESERA A L'EFECTE DE LA DEDUCCIÓ EN IVA. ONEROSOS O GRATUÏTES?

El TEAC en la seva resolució de 19-06-2024, RG 2407/2022, examina si el lliurament d'uns certs béns per part d'una empresa cervesera, adquirits amb la finalitat de fomentar les vendes, pot considerar-se **onerosa o gratuïta**, ja que aquest aspecte és crucial per a

determinar si les quotes d'IVA suportades per l'adquisició d'aquests béns **poden ser deduïdes** conforme a l'article 96. U.5è de la Llei IVA.

El Tribunal arriba a les següents conclusions. En primer lloc, els lliuraments de material publicitari (PLV) i altres productes, encara que es realitzin de manera conjunta amb la venda de cervesa, **no formen part d'una operació única i inseparable**. Aquests lliuraments no milloren directament les condicions de consum de la cervesa, per la qual cosa no poden ser considerades operacions accessòries. Per tant, el lliurament de PLV i altres materials ha de ser tractada com **una operació independent i gratuïta**. En segon lloc, l'empresa no va aportar proves que el preu dels materials lliurats estigués inclòs en la facturació total als clients, ni que es tractés d'una contraprestació global. Davant la falta d'evidència d'onerositat, **es conclou que els lliuraments van ser gratuïts**. En tercer lloc, atès que els lliuraments són gratuïts, es planteja la qüestió de si es poden deduir les quotes d'IVA suportades en l'adquisició dels béns lliurats. El Tribunal considera que l'exclusió del dret a la deducció establerta en l'article 96.U.5è de la Llei de l'IVA és aplicable, ja que **aquests béns es qualifiquen com atencions a clients**.

S'analitzen els lliuraments específics. Pel que fa al PLV Gran (material de terrassa): L'entitat argumenta que la cessió d'aquest material no constitueix un lliurament gratuït de béns, sinó una prestació de serveis gratuïta que no implica autoconsum, atès que el material és usat per a fins empresarials. No obstant això, el Tribunal rebutja aquesta al·legació, assenyalant que la cessió beneficia als clients i, per tant, continua sent una atenció a clients subjecta a la limitació de deducció de l'IVA. I respecte al PLV Petit (material promocional amb marca publicitària): L'entitat lliura articles com a copes, gerres, gots i altres elements amb la seva marca publicitària. L'Administració considera que aquests béns tenen valor comercial intrínsec, per la qual cosa no se'ls pot aplicar l'excepció prevista en l'article 7.4º de la Llei IVA, que permet la deducció de quotes en el cas d'objectes publicitaris d'escàs valor. L'entitat sosté que els béns compleixen amb els requisits de ser objectes publicitaris d'escàs valor, però el Tribunal conclou que, atès que tenen un valor comercial propi, **no es pot aplicar la deducció**.

El Tribunal conclou que el lliurament dels béns controvertits per l'entitat cervesera (tant el PLV gran com el PLV petit) **va ser gratuïta i, en conseqüència, les quotes d'IVA suportades en la seva adquisició no són deduïbles**. L'exclusió establerta en l'article 96. U.5è de la Llei IVA és plenament aplicable, ja que els béns lliurats constitueixen atencions a clients. A més, el Tribunal rebutja els arguments de l'entitat sobre la consideració d'aquests béns com a objectes publicitaris d'escàs valor i confirma la regularització realitzada per l'Administració.

6. EN EL CAS D'APORTACIONS NO DINERÀRIES PER UNA PERSONA FÍSICA A UNA SOCIETAT VINCULADA, LES REGLES DE VALORACIÓ ESPECÍFIQUES TENEN PRIORITAT I S'ADMET LA TAXACIÓ PERICIAL CONTRADICTÒRIA

Analitzem la sentència de 30 de maig de 2024 dictada pel Tribunal Suprem, en recurs de cassació 7094/2022 en la qual el contribuent reclamant va efectuar una aportació no dinerària en l'acte de constitució d'una societat limitada consistent en una edificació destinada a centre comercial.

Com a conseqüència, va declarar una pèrdua patrimonial resultant de la diferència entre el valor d'alienació i el seu valor d'adquisició. En el curs de les posteriors actuacions de comprovació, l'Administració va sol·licitar informe de valoració de l'immoble aportat resultant un valor de mercat molt superior al valor de transmissió declarat pel contribuent.

Sobre la base d'aquesta valoració, l'Administració substitueix la pèrdua declarada per un guany d'acord amb les normes de l'article 18 de la LIS. Per part seva, el contribuent va sol·licitar taxació pericial, fonamentada en la prevalença del règim de comprovació de valors ordinari **enfrent del d'operacions vinculades** segons doctrina del TS en sentència de 20 de desembre de 2016, que va ser denegada per l'Administració.

L'Advocacia de l'Estat per la seva part defensa que la finalitat del legislador en redactar l'article 41 de la LIRPF i l'article 18 de la LIS, és la d'establir un marc normatiu detallat i exhaustiu per a les **operacions vinculades, que es veuria compromès si es deixés**

d'aplicar en situacions particulars, com poden ser les aportacions no dineràries, com les de l'article 37.1.d) de la LIRPF o 17.4 de la LIS.

Finalment, el TS entén que en els supòsits en què es regularitzi en seu de persona física el guany o pèrdua patrimonial derivada d'aportacions no dineràries a una societat vinculada, han de prevaler les normes específiques de valoració dels articles 37.1.d) Llei IRPF i 17.4 LIS sobre les regles especials de valoració dels articles 41 LIRPF i 18 LIS i, sent així, pot acudir-se a la comprovació de valors, emprant els mitjans de comprovació prevists en l'article 57.1 LGT, realitzant-se la comprovació de valors per l'Administració i **oferint la possibilitat, a l'obligat tributari, de sol·licitar la taxació pericial contradictòria,** conforme als articles 134 i 135 LGT.

7. PROCEDIMENT DE RECAPTACIÓ.– EL SILENCI ADMINISTRATIU NO INTERROMP LA PRESCRIPCIÓ PER A EXIGIR EL PAGAMENT DEL DEUTE TRIBUTARI EL FRACCIONAMENT DEL QUAL S'HA SOL·LICITAT

El Tribunal Suprem en la seva sentència 1.215/2024 del passat 8 de juliol, estableix que el transcurs de sis mesos des de la presentació d'una sol·licitud de fraccionament de pagament del deute tributari sense que l'Administració hagi donat resposta expressa, determina que aquesta es pugui considerar desestimada, a l'efecte d'interposar el recurs que procedeixi, però no produeix cap efecte d'interrupció del termini de prescripció de l'acció per a exigir el pagament del deute tributari el fraccionament del qual s'ha sol·licitat.

BOU & ASSOCIATS

