

SUMARIO

- 1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- SE ACLARA CÓMO SE DEBE REALIZAR EL CÁLCULO DEL BENEFICIO OPERATIVO A EFECTOS DE APLICAR LA LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS**
La Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V1845-24, de 2 de agosto de 2024, aclara cómo realizar el cálculo.
- 2. IRPF.- LA REDUCCIÓN POR PENSIONES COMPENSATORIAS A FAVOR DEL CÓNYUGE ES APLICABLE DESDE QUE SE SUSCRIBE EL CONVENIO REGULADOR**
El Tribunal Supremo en sentencias de 22 y 23 de julio así lo especifica.
- 3. IRPF.- TODOS LOS DESEMPLEADOS DEBERÁN PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL IRPF**
Un párrafo añadido al artículo 299 de la Ley General de la Seguridad Social, incluido en el Real Decreto-Ley 2/2024, del 21 de mayo, así lo establece.
- 4. IRPF.- EL TEAC UNIFICA CRITERIO SOBRE LA OPCIÓN POR LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA EN CASO DE SEPARACIÓN O DIVORCIO CON CUSTODIA COMPARTIDA**
Establece que, si no se justifica la existencia de mutuo acuerdo previo entre los progenitores para que a la tributación conjunta se acoja uno u otro, ambos, y también todos los hijos, deberán tributar de forma individual.
- 5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.- ENTREGAS DE BIENES ACCESORIOS - MATERIAL DE TERRAZA Y PUBLICITARIO- POR UNA EMPRESA CERVECERA A EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN EN IVA. ¿ONEROSAS O GRATUITAS?**
Su catalogación es crucial para determinar si las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de esos bienes pueden ser deducidas.
- 6. EN EL CASO DE APORTACIONES NO DINERARIAS POR UNA PERSONA FÍSICA A UNA SOCIEDAD VINCULADA, LAS REGLAS DE VALORACIÓN ESPECÍFICAS TIENEN PRIORIDAD Y SE ADMITE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA**
Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2024 dictada, en recurso de casación 7094/2022.
- 7. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.- EL SILENCIO ADMINISTRATIVO NO INTERRUMPE LA PRESCRIPCIÓN PARA EXIGIR EL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA CUYO FRACCIONAMIENTO SE HA SOLICITADO**
Sentencia del Tribunal Supremo del pasado 8 de julio.

1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.- SE ACLARA CÓMO SE DEBE REALIZAR EL CÁLCULO DEL BENEFICIO OPERATIVO A EFECTOS DE APLICAR LA LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS

La normativa del Impuesto sobre Sociedades limita la deducibilidad de los gastos financieros al 30% del beneficio operativo. Para los ejercicios iniciados **a partir de 1 de enero de 2024** se ha modificado esta limitación estableciendo que en ningún caso formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que **no se hayan integrado en la base imponible de este Impuesto**. La DGT en su consulta V1845-24, de 2 de agosto de 2024, aclara cómo realizar el cálculo teniendo en cuenta la referida limitación:

- Los ingresos y gastos que forman parte del beneficio operativo y que sean objeto de un **ajuste extracontable permanente deberán ser excluidos del cálculo del beneficio operativo, pero no los ingresos y gastos que sean objeto de**

un ajuste temporal (por ejemplo, por las reglas de deterioros e de imputación temporal de ingresos por aplicación del criterio de operación a plazos).

- Los ingresos y gastos que no formen parte del beneficio operativo no afectan al cálculo de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, con independencia de que sean objeto **de ajuste permanente o temporal** (por ejemplo, amortizaciones).
- En el caso de que se reciban dividendos que se computen en el beneficio operativo y a los que se aplique la exención del artículo 21 de la ley, el importe de la renta exenta (el 95% del dividendo) **se deberá excluir del cálculo del beneficio operativo**.

2. IRPF.- LA REDUCCIÓN POR PENSIONES COMPENSATORIAS A FAVOR DEL CÓNYUGE ES APLICABLE DESDE QUE SE SUSCRIBE EL CONVENIO REGULADOR

La Ley del IRPF establece que las pensiones compensatorias a favor del cónyuge (cuando son satisfechas por decisión judicial) reducen la base imponible. El Tribunal Supremo en sus sentencias de 22 y 23 de julio de 2024, concluye que la reducción **se podrá aplicar desde que se suscriba el convenio regulador, siempre que la posterior sentencia judicial que lo ratifique no modifique lo pactado**.

3. IRPF.- TODOS LOS DESEMPLEADOS DEBERÁN PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL IRPF

Todos los contribuyentes que hayan cobrado el paro a lo largo del año tendrán que presentar a partir de ahora, la declaración de la renta en la campaña del IRPF, independientemente de sus ingresos, los días que hayan percibido la prestación y de si llegan o no a los mínimos que obligan a declarar.

La obligación general no existía hasta ahora y cambia por una modificación en el articulado de la Ley General de la Seguridad Social que amplía los colectivos obligados a declarar. Es algo similar a lo vivido en la última campaña, cuando se fijó que todos los autónomos pasaran a tener que presentar la declaración independientemente de sus ingresos o los días que estuvieran de alta en el régimen. **Así, desde la próxima campaña y las sucesivas, todo aquel que haya cobrado el paro en el ejercicio, aunque sea un día, deberá hacer la declaración.**

En concreto, se añade un párrafo al artículo 299 de la Ley General de la Seguridad Social, en el que se afirma que los trabajadores, solicitantes y beneficiarios de prestaciones por desempleo estarán obligados a "presentar anualmente la declaración correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)". La medida -incluida en el Real Decreto-ley 2/2024, del 21 de mayo, que introdujo cambios en el subsidio de desempleo- entra en vigor el 1 de noviembre, por lo que afectará a la próxima campaña de la renta, la del 2025, en la que se liquida el IRPF del 2024.

"Hasta la fecha, los límites para presentar la declaración eran de 22.000€ con un solo pagador o de 15.876€ (antes 15.000€) para los contribuyentes con más de un pagador siempre y cuando la suma de lo percibido por el segundo pagador y el resto de pagadores no superen los 1.500€ anuales".

Posibles sanciones y suspensión del paro si no se presenta la declaración

En caso de que no se presente la declaración, se abre la posibilidad a sanciones para el contribuyente. Asimismo, se podría perder la prestación de desempleo al no cumplir con una de las obligaciones. "En caso de incumplimiento de lo previsto, la suspensión (del paro) tendrá lugar cuando la entidad gestora detecte que las personas beneficiarias de prestaciones hubieran incumplido durante un ejercicio fiscal la obligación de presentar la declaración del IRPF, en las condiciones y plazos previstos en la normativa tributaria aplicable", se lee en la Ley General de la Seguridad Social.

Si no se presenta, en el caso de que la declaración de la renta salga a pagar, el contribuyente tendrá que desembolsar el resultado y una multa. La penalización consiste en el pago de entre el 50% y el 150% del total de la deuda. La cuantía puede aumentar si Hacienda considera que ha sufrido un perjuicio económico o si ya ha ocurrido en otras ocasiones. A los que le salga la declaración a devolver y no la presenten, por desconocimiento u olvido, implica una sanción de hasta 200€.

4. IRPF.- EL TEAC ACLARA QUIÉN PUEDE APLICARSE LA OPCIÓN DE TRIBUTACIÓN CONJUNTA

Recordemos que los miembros de una unidad familiar pueden optar por la declaración conjunta, teniendo la consideración de unidad familiar la formada por los cónyuges y los hijos si los hubiere. Siempre que sean menores de edad, salvo que con el consentimiento de sus padres vivan independientes. O hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada. O discapacitados y sujetos a cautela representativa por resolución judicial.

En las parejas sin vínculo matrimonial sólo uno de sus miembros, ya sea el padre o la madre, podrá formar una unidad familiar con todos los hijos menores o mayores incapacitados con los que conviva. Y el otro miembro de la pareja deberá declarar de forma individual. Si los esposos están separados o **divorciados** la opción de tributación conjunta corresponderá al que tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos.

El **Tribunal Económico-Administrativo Central**, a través de su **resolución número 2172/2023, de 19 de julio de 2024**, ha unificado criterio en relación con la opción por la tributación conjunta en caso de separación legal o ausencia de vínculo matrimonial con guarda y custodia compartida de los hijos, y la necesidad de mutuo acuerdo previo.

Según argumenta el TEAC, cuando la guarda y custodia la tenga solo uno de los cónyuges separados, únicamente él tendrá derecho a acogerse a la tributación conjunta con todos los hijos, como ha sostenido reiteradamente la Dirección General de Tributos; de modo que el otro excónyuge necesariamente tendrá que tributar por la modalidad individual, con independencia de que el que conviva con los hijos se haya acogido a la tributación conjunta o no. Sin embargo, podría plantearse un problema en aquellos supuestos en los que la guarda y custodia de los hijos sea compartida, si bien dicho problema puede solucionarse por mutuo acuerdo de los excónyuges, por el que se atribuya a uno u otro (pero solo a uno de ellos) el derecho a acceder a la tributación conjunta. Dicho mutuo acuerdo ha de ser anterior a la presentación de las declaraciones de los cónyuges separados, pues el acuerdo a lo que alcanza es precisamente a que uno va a acogerse a la tributación conjunta y el otro a la individual, así que el acuerdo solo puede ser previo a la presentación de las respectivas declaraciones del IRPF, en las que se incorporará lo acordado cuando se presenten.

En caso de guarda y custodia compartida de los hijos, no existiendo mutuo acuerdo al respecto entre los cónyuges separados, si ninguno de ellos o uno solo decide acogerse a la tributación conjunta tampoco habrá problema. Sin embargo, el problema surgirá si los dos cónyuges separados se acogen a la tributación conjunta, ya que, entonces, atendiendo a la dicción literal de la normativa, ninguno de ellos tendrá derecho a hacerlo, con lo que ambos tendrán que estar en el régimen de tributación individual. Y no solo ellos dos, sino todos los miembros de la unidad familiar. Lo cual, a su vez, supone que ninguno de los dos pueda aplicar la reducción de 2.150€ del artículo 84.2. 4.º de la LIRPF. Esto es, como indica el TEAC, *«en los casos de cónyuges separados legalmente con hijos menores, en los que la guarda y custodia de éstos es compartida, si no hay mutuo acuerdo entre los excónyuges a tal efecto, la reducción de 2.150€ del artículo 84.2. 4º se pierde»*.

El TEAC concluye fijando criterio en el sentido de que, en los supuestos de **separación legal o ausencia de vínculo matrimonial en los que la guarda y custodia de los hijos sea compartida, si no se justifica la existencia de mutuo acuerdo** entre los progenitores para que a la tributación conjunta se acoja uno u otro (mutuo acuerdo que deberá ser **previo a la presentación de las declaraciones**), **los dos progenitores, y también todos los hijos, deberán tributar en régimen de tributación individual**,

como obliga la imperativa redacción de los artículos 82.1.2.^a y 82.2 de la LIRPF, no siendo por ello aplicable en estos casos la reducción del artículo 84.2.4.^o de la LIRPF.

5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.- ENTREGAS DE BIENES ACCESORIOS - MATERIAL DE TERRAZA Y PUBLICITARIO- POR UNA EMPRESA CERVECERA A EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN EN IVA. ¿ONEROSAS O GRATUITAS?

El TEAC en su resolución de 19-06-2024, RG 2407/2022, examina si la entrega de ciertos bienes por parte de una empresa cervecera, adquiridos con el fin de fomentar las ventas, puede considerarse **onerosa o gratuita**, ya que este aspecto es crucial para determinar si las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de esos bienes **pueden ser deducidas** conforme al artículo 96. Uno.5º de la Ley IVA.

El Tribunal llega a las siguientes conclusiones. En primer lugar, las entregas de material publicitario (PLV) y otros productos, aunque se realicen de forma conjunta con la venta de cerveza, **no forman parte de una operación única e inseparable**. Estas entregas no mejoran directamente las condiciones de consumo de la cerveza, por lo que no pueden ser consideradas operaciones accesorias. Por lo tanto, la entrega de PLV y otros materiales debe ser tratada como **una operación independiente y gratuita**. En segundo lugar, la empresa no aportó pruebas de que el precio de los materiales entregados estuviera incluido en la facturación total a los clientes, ni que se tratara de una contraprestación global. Ante la falta de evidencia de onerosidad, **se concluye que las entregas fueron gratuitas**. En tercer lugar, dado que las entregas son gratuitas, se plantea la cuestión de si se pueden deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de los bienes entregados. El Tribunal considera que la exclusión del derecho a la deducción establecida en el artículo 96. Uno.5º de la Ley del IVA es aplicable, ya que **estos bienes se califican como atenciones a clientes**.

Se analizan las entregas específicas. En cuanto al PLV Grande (material de terraza): La entidad argumenta que la cesión de este material no constituye una entrega gratuita de bienes, sino una prestación de servicios gratuita que no implica autoconsumo, dado que el material es usado para fines empresariales. Sin embargo, el Tribunal rechaza esta alegación, señalando que la cesión beneficia a los clientes y, por lo tanto, sigue siendo una atención a clientes sujeta a la limitación de deducción del IVA. Y respecto al PLV Pequeño (material promocional con marca publicitaria): La entidad entrega artículos como copas, jarras, vasos y otros elementos con su marca publicitaria. La Administración considera que estos bienes tienen valor comercial intrínseco, por lo que no se les puede aplicar la excepción prevista en el artículo 7.4º de la Ley IVA, que permite la deducción de cuotas en el caso de objetos publicitarios de escaso valor. La entidad sostiene que los bienes cumplen con los requisitos de ser objetos publicitarios de escaso valor, pero el Tribunal concluye que, dado que tienen un valor comercial propio, **no se puede aplicar la deducción**.

El Tribunal concluye que la entrega de los bienes controvertidos por la entidad cervecera (tanto el PLV grande como el PLV pequeño) **fue gratuita y, en consecuencia, las cuotas de IVA soportadas en su adquisición no son deducibles**. La exclusión establecida en el artículo 96. Uno.5º de la Ley IVA es plenamente aplicable, ya que los bienes entregados constituyen atenciones a clientes. Además, el Tribunal rechaza los argumentos de la entidad sobre la consideración de estos bienes como objetos publicitarios de escaso valor y confirma la regularización realizada por la Administración.

6. EN EL CASO DE APORTACIONES NO DINERARIAS POR UNA PERSONA FÍSICA A UNA SOCIEDAD VINCULADA, LAS REGLAS DE VALORACIÓN ESPECÍFICAS TIENEN PRIORIDAD Y SE ADMITE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

Analizamos la sentencia de 30 de mayo de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 7094/2022 en la que el contribuyente reclamante efectuó una aportación no dineraria en el acto de constitución de una sociedad limitada consistente en una edificación destinada a centro comercial.

Como consecuencia, declaró una pérdida patrimonial resultante de la diferencia entre el valor de enajenación y su valor de adquisición. En el curso de las posteriores actuaciones

de comprobación, la Administración solicitó informe de valoración del inmueble aportado resultando un valor de mercado muy superior al valor de transmisión declarado por el contribuyente.

Sobre la base de dicha valoración, la Administración sustituye la pérdida declarada por una ganancia de acuerdo con las normas del artículo 18 de la LIS. Por su parte, el contribuyente solicitó tasación pericial, fundamentada en la prevalencia del régimen de comprobación de valores ordinario **frente al de operaciones vinculadas** según doctrina del TS en sentencia de 20 de diciembre de 2016, que fue denegada por la Administración.

La Abogacía del Estado por su parte defiende que la finalidad del legislador al redactar el artículo 41 de la LIRPF y el artículo 18 de la LIS, es la de establecer un marco normativo detallado y exhaustivo para las **operaciones vinculadas, que se vería comprometido si se dejara de aplicar en situaciones particulares, como pueden ser las aportaciones no dinerarias**, como las del artículo 37.1.d) de la LIRPF o 17.4 de la LIS.

Finalmente, el TS entiende que en los supuestos en que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de aportaciones no dinerarias a una sociedad vinculada, deben prevalecer las normas específicas de valoración de los artículos 37.1.d) Ley IRPF y 17.4 LIS sobre las reglas especiales de valoración de los artículos 41 LIRPF y 18 LIS y, siendo así, puede acudir a la comprobación de valores, empleando los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 LGT, realizándose la comprobación de valores por la Administración y **ofreciendo la posibilidad, al obligado tributario, de solicitar la tasación pericial contradictoria**, conforme a los artículos 134 y 135 LGT.

7. PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN.- EL SILENCIO ADMINISTRATIVO NO INTERRUPE LA PRESCRIPCIÓN PARA EXIGIR EL PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA CUYO FRACCIONAMIENTO SE HA SOLICITADO

El Tribunal Supremo en su sentencia 1.215/2024 del pasado 8 de julio, establece que el transcurso de seis meses desde la presentación de una solicitud de fraccionamiento de pago de la deuda tributaria sin que la Administración haya dado respuesta expresa, determina que esta se pueda considerar desestimada, a los efectos de interponer el recurso que proceda, pero no produce ningún efecto de interrupción del plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria cuyo fraccionamiento se ha solicitado.

BOU & ASSOCIATS

