

Boletín Informativo

Número 12/2022

Diciembre 2022

Estimado Cliente:

Con la intención de poder estar al corriente de los principales cambios acaecidos en la normativa tributaria y mercantil, le remitimos nuestro boletín en el que le informamos de las novedades más importantes.



CONTACTO



914097338



sainsa@sainsa.eu



Avenida de Nazaret
6,
Madrid

**REAL DECRETO-LEY 19/2022,
DE 22 DE NOVIEMBRE**

3

**MEDIDAS URGENTES EN EL
MARCO DEL PLAN NACIONAL
DE RESPUESTA A LAS
CONSECUENCIAS
ECONÓMICAS Y SOCIALES DE
LA GUERRA EN UCRANIA**

4

IRPF

6

IS

8

IVA

9

ISD

10

**RESOLUCIONES JUDICIALES
DE INTERÉS**

11

12

*“La inflación es un impuesto
sin legislación.”*

MILTON FRIEDMAN

REAL DECRETO-LEY 19/2022, DE 22 DE NOVIEMBRE

Se ha publicado en el BOE el Real Decreto-ley 19/2022, de 22 de noviembre, por el que se establece un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual. Esta norma tiene por objeto la adopción de medidas para hacer frente a la situación de los hogares con deuda instrumentada en préstamos o créditos con hipoteca inmobiliaria sobre vivienda habitual generada por el alza acelerada de los tipos de interés.

Para ello se establece un nuevo Código de Buenas Prácticas, de naturaleza coyuntural y transitoria, con duración de veinticuatro meses, para la adopción de medidas urgentes para deudores hipotecarios personas físicas en riesgo de vulnerabilidad, que sean titulares de préstamos o créditos garantizados con hipoteca inmobiliaria sobre la vivienda habitual del deudor o del hipotecante no deudor, cuyo precio de adquisición no exceda de 300.000 euros, constituidos hasta el 31 de diciembre de 2022.

Las principales medidas que se adoptan son:

- Carencia en la amortización de capital de cinco años. El capital correspondiente a las cuotas de ese periodo podrá o bien pasarse a una cuota final al término del préstamo o bien prorratearse en las cuotas restantes, o realizarse una combinación de ambos sistemas.
- Ampliación del plazo de amortización hasta un total de cuarenta años a contar desde la concesión del préstamo.
- Reducción del tipo de interés aplicable durante el plazo de carencia a euríbor menos 0,10. En todo caso, en los préstamos a tipo fijo se aplicará el tipo fijo actual durante el período de carencia.
- Inaplicación con carácter indefinido de las cláusulas limitativas de la bajada del tipo de interés previstas en los contratos de préstamo hipotecario.
- La amortización anticipada del crédito o préstamo hipotecario solicitada durante los diez años posteriores a la aprobación del plan de reestructuración no conlleva costes por compensación.
- Posibilidad de solicitud de reestructuración de la deuda en más de una ocasión; se duplica hasta los 24 meses el plazo para solicitar la dación en pago de la vivienda habitual, y se amplía de 6 a 12 meses el plazo para solicitar el alquiler social en la propia vivienda a la entidad financiera, por un importe máximo del 3% de su valor, por parte de las personas en situación de vulnerabilidad que estén sometidas a una situación de desahucio de su vivienda habitual

El Real Decreto-ley 6/2012 de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos modificado por este Real Decreto Ley, considera situados en el umbral de exclusión aquellos deudores de un crédito o préstamo garantizado con hipoteca sobre vivienda habitual, cuando concurran en ellos todas las circunstancias siguientes:

- Que el conjunto de los ingresos de los miembros de la unidad familiar no supere el límite de tres veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples anual de catorce pagas. Este límite podrá incrementarse en caso de incapacidad de alguno de los miembros de la unidad familiar.
- Que, en los cuatro años anteriores al momento de la solicitud, la unidad familiar haya sufrido una alteración significativa de sus circunstancias económicas, en términos de esfuerzo de acceso a la vivienda, o hayan sobrevenido en dicho período circunstancias familiares de especial vulnerabilidad.
- Que la cuota hipotecaria resulte superior al 50 por cien de los ingresos netos que perciba el conjunto de los miembros de la unidad familiar. Dicho porcentaje será del 40 por cien cuando alguno de dichos miembros sea una persona con discapacidad. Además, será preciso que se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) Que el conjunto de los miembros de la unidad familiar carezca de cualesquiera otros bienes o derechos patrimoniales suficientes con los que hacer frente a la deuda.
 - b) Que se trate de un crédito o préstamo garantizado con hipoteca que recaiga sobre la única vivienda en propiedad del deudor o deudores y concedido para la adquisición de la misma.
 - c) Que se trate de un crédito o préstamo que carezca de otras garantías, reales o personales o, en el caso de existir estas últimas, que carezca de otros bienes o derechos patrimoniales suficientes con los que hacer frente a la deuda.
 - d) En el caso de que existan codeudores que no formen parte de la unidad familiar, deberán estar incluidos en las circunstancias a), b) y c) anteriores.

El Código de Buenas Prácticas será de adhesión voluntaria para las entidades o personas físicas que, de manera profesional, realizan la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Cualquiera de las partes podrá compeler a la otra a la formalización en escritura pública de la novación del contrato resultante de la aplicación de las previsiones contenidas en el Código de Buenas Prácticas. Los costes de dicha formalización correrán a cargo de la parte que la solicite.

Este Real Decreto modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, añadiendo una nueva exención para las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios efectuadas al amparo de lo establecido en el Real Decreto-ley 19/2022.

MEDIDAS URGENTES EN EL MARCO DEL PLAN NACIONAL DE RESPUESTA A LAS CONSECUENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES DE LA GUERRA EN UCRANIA

El Consejo de Ministros ha aprobado un Real Decreto-ley por el que se amplía hasta el 31 de diciembre de 2023 la Línea de Avals incluida en el Plan de respuesta a la guerra de Rusia en Ucrania destinada a garantizar la liquidez de autónomos y empresas.

La línea tiene como objetivo garantizar la liquidez de autónomos y empresas de todos los sectores económicos afectados por los efectos económicos de la guerra de Rusia en Ucrania, con excepción del sector financiero y de seguros.

Los avales se destinan a garantizar nuevas operaciones de financiación concedidas por las Entidades Financieras, y podrán solicitarlos hasta el 1 de diciembre de 2023 los autónomos y empresas que no se encuentren en situación de morosidad ni en procedimiento concursal a la fecha de firma de la operación, ni estén sujetos a sanciones por parte de la Unión Europea, ni tengan en el momento de solicitud del aval ningún proceso de ejecución de avales gestionados por el ICO.

El aval garantizará hasta el 80% de los nuevos préstamos de operaciones solicitadas con importe máximo avalado de hasta 2.000.000 euros con carácter general, 250.000 euros para empresas primarias de productos agrícolas y 300.000 euros para pesca y acuicultura, en una o varias operaciones de préstamo. En estos casos, el aval emitido tendrá una vigencia igual al plazo del préstamo concedido, con un plazo máximo de 10 años.

Superados estos umbrales, el importe máximo del total de préstamos avalados por beneficiario se fijará en función de su volumen de negocio anual medio o de sus costes energéticos en los 12 últimos meses, pero en ningún caso podrá superar los 150 millones de euros. En estos préstamos, el aval podrá garantizar hasta el 80% del importe del crédito para pymes y autónomos y hasta el 70% para el resto de empresas. La duración del aval coincidirá también con el plazo de amortización de la operación, que será de hasta ocho años.

Todas las operaciones contarán, a solicitud del deudor, con un *periodo de carencia inicial del principal de 12 meses.*

Se extiende hasta 31 de diciembre de 2023 el compromiso de las entidades financieras de mantener las líneas de circulante a los clientes avalados bajo esta línea.

Se establece, por último, para aquellas operaciones de más de 50 millones de euros, el compromiso del beneficiario de no repartir dividendos durante la vida de la operación.

Asimismo, las Entidades Financieras deberán aplicar los mejores usos y prácticas bancarias en beneficio de sus clientes y *no podrán condicionar la aprobación de los préstamos a la contratación por parte del cliente de ningún otro servicio o producto.*

TRIBUTACIÓN EN IRPF DEL PAGO DE LAS COTIZACIONES DEL AUTÓNOMO POR PARTE DE LA MUTUA CORRESPONDIENTE DURANTE LA INCAPACIDAD TEMPORAL

Si se determina el rendimiento neto de la actividad económica por el método de estimación directa en su modalidad normal o simplificada conforme a lo dispuesto en el artículo 30 de la LIRPF debe tenerse en cuenta que este pago de las cotizaciones del RETA dará lugar correlativamente a un gasto deducible para la determinación de dicho rendimiento.

Autónomo que durante 2020 ha estado de baja por enfermedad percibiendo la prestación por incapacidad temporal de la Seguridad Social. Durante dicho periodo, la Mutua correspondiente se hizo cargo de las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

Consulta Vinculante V1678-22, de 14 de julio de 2022 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Las prestaciones de la Seguridad Social en concepto de incapacidad temporal tienen la calificación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos del trabajo, de acuerdo al artículo 17.2.a)1ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que otorga tal consideración de rendimientos del trabajo a "las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley".

El rendimiento de trabajo comprende la totalidad de la prestación recibida, incluyendo el importe de las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social (RETA), entregado por la mutua colaboradora a cuyo pago queda obligado el autónomo.

Adicionalmente, y considerando que el consultante determina el rendimiento neto de su actividad económica por el método de estimación directa en su modalidad normal o simplificada conforme a lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley del Impuesto, debe tenerse en cuenta que este pago de las cotizaciones del RETA dará lugar correlativamente a un gasto deducible para la determinación de dicho rendimiento.

IS: PALANCAS FISCALES A LA INNOVACIÓN

La digitalización hace que cada vez más empresas inviertan en proyectos de innovación (inteligencia artificial, big data , blockchain , ciberseguridad, etc.). Vea cómo estas inversiones pueden generar importantes beneficios fiscales.

Incentivo aplicable

Gastos. El principal incentivo fiscal aplicable en estos casos son las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) del Impuesto sobre Sociedades **[LIS, art. 35]**. Son las siguientes:

- Una deducción del 25% de los gastos efectuados durante el ejercicio destinados a investigación y desarrollo (I+D). Si superan la media de los dos años anteriores, la deducción aplicable al exceso es del 42%.
- Una deducción del 12% en el caso de las actividades de innovación tecnológica (i).

Compra activos. Asimismo, si su empresa lleva a cabo actividades de I+D y adquiere algún elemento de inmovilizado material o intangible para utilizarlo de forma exclusiva en dichas actividades, podrá aplicar en el IS una deducción del 8% de la inversión realizada **[LIS, art. 35.1.c.]** . Los activos afectos a actividades de I+D también pueden acogerse al incentivo de la libertad de amortización.

Software también. También se considera I+D la creación, combinación y configuración de software avanzado mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones que tengan por objeto elaborar productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente **[LIS, art. 35.1.a]** .

Aquellos productos nuevos que se materialicen en forma de software sólo pueden disfrutar de la deducción por I+D cuando constituyan un software avanzado. Así, la base de la deducción no puede ser el coste total del producto: únicamente se tienen en cuenta los costes que hayan contribuido a su desarrollo experimental, nunca los que se empleen para la elaboración posterior del producto.

¿Qué se considera I+D+i?

I+D. A estos efectos, por I+D se entiende lo siguiente **[LIS, art. 35.1.a]**:

- **Investigación (I)** es la indagación original y planificada que persigue nuevos conocimientos.
- **Desarrollo (D)** es la aplicación de conocimientos científicos para fabricar nuevos materiales o productos, diseñar nuevos procesos o sistemas de producción o mejorar tecnológicamente materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.
- **Innovación (i).** Por otro lado, se considera innovación tecnológica aquella actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico que dé lugar a la obtención de nuevos productos o procesos de producción o suponga mejoras sustanciales y tecnológicamente significativas de productos o procesos de producción ya existentes **[LIS, art. 35.2.a]** .

Informe Motivado Vinculante. Unos de los aspectos más problemáticos es determinar si se cumplen los requisitos científicos y tecnológicos para calificar los proyectos como de I+D+i. En estos casos es posible solicitar al Ministerio de Ciencia e Innovación la emisión de un informe motivado –que Hacienda considera vinculante– para certificar el cumplimiento de tales requisitos **[LIS, art. 35.4; RIS, art. 3]**. Solicitar este informe no es un requisito obligatorio **[DGT V3490-19]**, pero sí es muy recomendable, especialmente si la deducción es elevada.

Estos informes son vinculantes sólo con respecto de la calificación del proyecto como de I+D+i. Su obtención no limita el derecho de Hacienda a comprobar la cuantía de los gastos computados como base de la deducción o a considerar la afectación al proyecto **[DGT V3156-13]**.

Procedimiento. Para obtener dicho informe motivado es preciso presentar ante el Ministerio una documentación acreditativa, que debe haber elaborado previamente una entidad certificadora acreditada **(ENAC) [RD 1432/2003]**.

Tres meses. El Ministerio dispone de tres meses para responder **[RD 1432/2003, art. 8]**. No obstante, es frecuente que tarde más en hacerlo, y la falta de contestación en ese plazo no implica la aceptación de la calificación emitida por la ENAC ni produce efectos vinculantes.

REDUCCIÓN POR “PATENT BOX”

Cesión de intangibles. Otro incentivo fiscal asociado a las inversiones en I+D+i es el denominado **Patent Box**, que bajo determinados requisitos permite minorar en hasta un 60% las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso de determinados activos intangibles (entre ellos, las patentes). También disfruta de este incentivo la venta de estos activos, siempre que el adquirente no sea una entidad vinculada **[LIS, art. 23]**.

Software avanzado. Desde 2018 este incentivo también es aplicable en el caso de software avanzado registrado que derive de actividades de I+D (pero no si procede de actividades de innovación tecnológica) **[LIS, art. 23.1]**.

Acuerdo previo. Antes de efectuar estas operaciones, la empresa puede solicitar a Hacienda un acuerdo previo de calificación de los activos que permiten aplicar este incentivo (*patentes, software avanzado, etc.*) y de valoración de los ingresos y gastos procedentes de su cesión (o de las rentas generadas en su transmisión). La solicitud de la empresa debe acompañarse de una propuesta de valoración, fundamentada en el valor de mercado **[LIS, art. 23.1; RIS, art. 41]**.

Transcurridos seis meses sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta puede entenderse desestimada.

El desarrollo de software avanzado registrado puede disfrutar de importantes deducciones por **I+D+i**, aplicables en el Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, los ingresos obtenidos por la cesión de este software pueden gozar de una reducción del 60%

ISD: PRÓRROGA DEL PLAZO DE PRESENTACIÓN EN HERENCIAS SOMETIDAS A CONDICIÓN

Prórroga del plazo de presentación en herencias sometidas a condición. En las adquisiciones mortis causa el fallecimiento del causante determina el comienzo del plazo de presentación de la declaración o autoliquidación, con independencia del momento en el que se devengue el impuesto.

En el caso de **adquisiciones mortis causa, el devengo del ISD se produce, con carácter general, el día del fallecimiento del causante**. No obstante, en el **caso particular** en el que la efectividad está supeditada por la existencia de una condición, se entiende realizado el día que desaparezcan (LISD art.24), añadiéndose por el RISD la matización de que es a ese momento al que hay que atender a efectos de la valoración de los bienes y tipo de gravamen aplicable (RISD art.47).

A estos efectos y, dado que la LGT establece que la fecha de devengo es la que determina las circunstancias relevantes a efectos de la configuración de la obligación tributaria, surge la duda de *qué ley sería aplicable en este caso*.

Por tanto, la fecha de devengo que se produzca como consecuencia de la desaparición de la limitación para la adquisición va a ser *la que determine todos los elementos de la obligación tributaria conforme a la legislación vigente en el momento del devengo*. En cuanto a las obligaciones formales en caso de adquisiciones mortis causa, hay que tener en cuenta que en este caso la declaración o autoliquidación a presentar va a ser única, aunque existan varios devengos.

Sin embargo, cuando presente la declaración complementaria con el cumplimiento de la condición y, dado que va a ser no residente, se ha de determinar el valor de los bienes y derechos adquiridos (por obligación real), actualizándose el valor de los bienes situados en España incluidos en la primera declaración y excluyéndose los bienes no situados en España, así como efectuar un nuevo cálculo de la cuota tributaria atendiendo a las circunstancias vigentes en el momento del devengo del ISD sobre todos los elementos de la obligación tributaria.

La base imponible va a venir determinada por la adquisición diferida en el tiempo, aunque el tipo de gravamen va a ser el tipo medio resultante de aplicar la tarifa vigente en el momento del devengo a la base liquidable total de la sucesión (renta hasta los 30 años más la herencia diferida). En cuanto a los coeficientes aplicables, se han de aplicar atendiendo al patrimonio preexistente en la fecha del devengo.

Por tanto, la presentación de la declaración en concreto se ha de realizar en general dentro de los 6 meses desde el fallecimiento del causante, o desde que adquiere firmeza la declaración de fallecimiento, con independencia de que se haya devengado o no el impuesto -que determina el nacimiento de la obligación tributaria principal-; por lo que se refiere a la obligación de pago, no nace hasta que no se haya devengado el impuesto (fallecimiento del causante o cumplimiento de la condición o desaparición de la limitación).

Como en este caso se ha solicitado la prórroga del plazo de presentación, dentro de los 12 meses el consultante (hijo que no va a ser instituido heredero hasta que cumpla los 30 años) ha de presentar la declaración por obligación personal por todos los bienes que va a recibir, pero solo surge la obligación de pago respecto a la renta mensual que va a recibir hasta que cumpla los 30 años.

ANULACIÓN DE DEUDAS DE ESCASA CUANTÍA

Se acuerda la anulación y baja en contabilidad de aquellas liquidaciones en las que a fecha 1-6-2022 la deuda pendiente de recaudar en período ejecutivo sea inferior a tres euros.

Con la finalidad de evitar actuaciones recaudatorias que presupongan un nulo provecho para la Hacienda Pública o para el cumplimiento de los fines encomendados a la Administración Pública, como es el caso de las liquidaciones cuya exacción genera costes superiores a los recursos que potencialmente pudieran derivarse de las mismas, la norma habilita la anulación y baja en contabilidad de aquellas deudas de escasa cuantía respecto de las que no se va a continuar la gestión recaudatoria (OM HAC/2816/2002 *disp.adic.única*).

En este sentido, con efectos a partir del 30-11-2022, se establece la anulación y baja en contabilidad de las deudas de liquidaciones practicadas, tanto por los órganos como por los Organismos Autónomos de la Administración General del Estado cuya gestión recaudatoria en período ejecutivo corresponda a la AEAT, de las que resulte a fecha 1-6-2022 una deuda pendiente de recaudar en período ejecutivo inferior a tres euros.

Todas las operaciones contarán, a solicitud del deudor, con un *periodo de carencia inicial del principal de 12 meses*.

Se extiende hasta 31 de diciembre de 2023 el compromiso de las entidades financieras de mantener las líneas de circulante a los clientes avalados bajo esta línea.

Se establece, por último, para aquellas operaciones de más de 50 millones de euros, el compromiso del beneficiario de no repartir dividendos durante la vida de la operación.

Asimismo, las Entidades Financieras deberán aplicar los mejores usos y prácticas bancarias en beneficio de sus clientes y *no podrán condicionar la aprobación de los préstamos a la contratación por parte del cliente de ningún otro servicio o producto*.

IVA: REGULARIZACIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN EN LA LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES

El sujeto pasivo está obligado a regularizar los bienes de inversión cuando, en el caso de liquidar la sociedad y darse de baja en el registro de sujetos pasivos, los bienes ni se han utilizado ni se van a utilizar ya, en operaciones gravadas.

Una entidad adquiere diversos bienes y servicios que utiliza para crear bienes de inversión incorporeales (licencias), y corporales (*prototipo médico de diagnóstico*), con la intención de utilizarlos posteriormente en su actividad gravada. A los dos años de finalizar esos desarrollos y ante la acumulación de pérdidas, la entidad, además de adquirir el estatuto de persona jurídica en liquidación, decide solicitar la baja en el registro de sujetos pasivos del impuesto.

Los bienes de inversión desarrollados y por los que se había deducido las cuotas soportadas, quedan sin vender. En la liquidación final por el IVA que se presenta, estos bienes no han sido objeto de regularización.

Iniciada la controversia entre las partes, la cuestión prejudicial que se plantea ante el TJUE es, *si realmente existe obligación por parte de los sujetos pasivos de regularizar las cuotas soportadas en la creación de bienes de inversión*, cuando estos no hayan sido, ni vayan a ser, utilizados en actividades económicas gravadas.

Así mismo, se cuestiona al TJUE si las causas que llevan a liquidar una entidad tienen incidencia en la obligación de regularizar las cuotas soportadas por bienes de inversión, y si las causas que se aleguen, deben ser justificadas por el sujeto pasivo.

En su respuesta a la primera cuestión prejudicial el TJUE, recuerda también que el mecanismo de regularización previsto en la norma del impuesto, nace con la ruptura de la relación estrecha y directa que debe existir entre el derecho a deducir el impuesto soportado y la realización de operaciones gravadas. Situación que se produce cuando el sujeto pasivo no prevé utilizar los bienes o servicios en operaciones gravadas, o si los utiliza en operaciones exentas.

Esto lleva a concluir al Tribunal que un sujeto pasivo está obligado a regularizar las deducciones del IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios destinados a la producción de bienes de inversión, en el caso de que, como consecuencia de la decisión del propietario o del socio único de ese sujeto pasivo de proceder a la liquidación de este último, y de la solicitud y obtención de la baja de tal sujeto pasivo en el registro de sujetos pasivos del IVA, los bienes de inversión creados no hayan sido ni vayan a ser nunca utilizados en actividades económicas gravadas, extremo que corresponde comprobar al tribunal nacional.

No obstante, esa *regularización no debe realizarse si el sujeto pasivo abandona la actividad para el que estaban destinados esos bienes*, pero tiene intención de afectarlos a otra actividad gravada.

En este caso no se produce esta situación, por lo que el hecho de que la declaración en liquidación del sujeto pasivo y, por tanto, el abandono de la actividad económica prevista sujeta a gravamen puedan justificarse eventualmente por motivos calificables de circunstancias ajenas a la voluntad de ese sujeto pasivo no influye en su obligación de regularizar las deducciones del IVA.

IVA: EXENCIÓN APLICABLE AL ARRENDAMIENTO DE LOS APROVECHAMIENTOS CINEGÉTICOS

El aprovechamiento cinegético de una finca rústica nada tiene que ver con su explotación agrícola, por lo que el arrendamiento de un monte público para esta actividad está sujeto y no exento al impuesto.

Un Ayuntamiento otorga durante 5 años a un club de cazadores y pescadores, mediante un contrato administrativo, el aprovechamiento cinegético de un monte público integrado dentro de un coto privado de caza. Analizada la operación por parte de la AEAT, concluye que *la cesión de uso de una finca rústica como coto de caza se encuentra sujeta y no exenta, regularizando las cuotas tanto soportadas como repercutidas del Ayuntamiento.*

Iniciada controversia entre las partes, el TSJ Burgos 10-7-20 EDJ 643750, entiende que la exención en el arrendamiento de terrenos de naturaleza rústica, no se encuentra condicionada por el aprovechamiento que de ellos se pretenda. En los aprovechamientos cinegéticos, es necesario que se ceda también el terreno, por lo que, a los efectos del correcto cumplimiento del contrato, se hace necesario el uso y disfrute de este terreno ordenado a la finalidad perseguida en el contrato, con todos los derechos y obligaciones inherentes a la actividad cinegética.

En base a lo anterior, entiende el TSJ que en este tipo de operaciones concurren las circunstancias para aplicar la exención prevista para el arrendamiento de terrenos rústicos (LIVA art.20.Uno.23º). Sin embargo, dicho razonamiento no lo comparte el Tribunal Supremo, que casa esa sentencia. Entre los argumentos a los que acude el TS para sustentar su posición, recuerda que:

- Lo único que se cede en este contrato es el aprovechamiento cinegético, conservando el Ayuntamiento cualquier otro tipo de aprovechamiento del terreno.
- El aprovechamiento de la caza exige en el arrendamiento de finca rústica el pacto expreso de las partes, ya que en el arrendamiento de una finca para su aprovechamiento agrícola, ganadero o forestal no se considerarán incluidos aprovechamientos de otra naturaleza, como la caza (LAR art.4.2).

- El disfrute del aprovechamiento cinegético no se refiere ni implica los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas o forestales; *este tiene una finalidad de ocio o recreativa, aunque se desarrolle en el entorno rústico.*

Concluye el TS que en estos casos estamos ante una *prestación de servicio* diferenciado de cualquier otro tipo de aprovechamiento que pueda ser susceptible el terreno, conservando todas las facultades para su uso o explotación característicamente inherentes al terreno rústico, esto es, el agrario, ganadero vinculado a la explotación del suelo, forestal, etc, que es precisamente el destino que justifica la exención; *la cesión del aprovechamiento cinegético es un servicio prestado, que tiene sustantividad propia, y que no tiene por objeto el terreno.*

IVA: UTILIZACIÓN DE UN CONTRATO COMO JUSTIFICANTE PARA DEDUCIR EL IMPUESTO

Siempre que el contrato tenga todos los datos necesarios para que la Administración pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales para la deducción, el contrato, puede tener la consideración de factura.

Una Sociedad realiza un contrato de venta y arrendamiento financiero (*sale and lease back*) de un terreno donde pretendía construir un nuevo edificio, con una entidad de leasing (*la Entidad*).

Mediante el primer contrato, la entidad se compromete a adquirir el bien y la sociedad, a pagar las cuotas mensuales por el arrendamiento financiero. Por esta operativa, no se emite ninguna factura, sin embargo, la Sociedad en base a que en este contrato se establecen las cuotas del impuesto, ejerce su derecho a deducir. La entidad, ni declara ni abona esas cantidades. Mediante un segundo contrato, la Entidad adquiere el terreno donde se debía construir el inmueble. Por esa operación la sociedad emite factura, ejerciendo la Entidad su derecho a deducir el impuesto. Esta operación, será considerada como exenta en la posterior revisión que realiza la Administración tributaria.

Analizada la operativa por la Administración tributaria, se deniega la deducción de las cuotas soportadas por la sociedad, regularizando indirectamente el IVA no ingresado por la entidad al no existir riesgo de pérdidas de ingresos fiscales. Sin embargo, además de solicitar las cuotas deducidas por la entidad por la compra del terreno, solicita también intereses de demora por las cantidades de IVA dejadas de ingresar en plazo, ya que, a juicio de la Administración, *el contrato firmado debía ser considerado como una factura.*

Establecida controversia entre la entidad y la Administración tributaria, finalmente se acude al TJUE para dilucidar si un contrato, aunque no contenga todas las menciones prescritas para ser considerada una factura, puede recibir tal denominación a los efectos de la Dir 2006/112/CE art.203.

El Tribunal entiende que el contrato de arrendamiento financiero puede tener la consideración de factura, siempre que el contrato contenga todos los datos necesarios para que la Administración tributaria de un Estado miembro pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción.

A los efectos del art.203 de la Directiva del IVA, *un contrato de venta y arrendamiento financiero*, después de cuya celebración las partes no emitieron una factura, puede tener la consideración de factura, siempre que el contrato contenga todos los datos necesarios para que la Administración tributaria de un Estado miembro pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción, extremo este que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente.

El art.203 de la Directiva del IVA atribuye la condición de sujeto pasivo o deudor del impuesto a cualquiera que repercuta IVA en factura. Es un artículo, como tal, no transpuesto al ordenamiento español.

EFFECTOS DERIVADOS DE UNA ACTUACIÓN DE ENTRADA Y REGISTRO QUE ES DECLARADA POSTERIORMENTE NULA

La anulación del auto que autoriza la entrada y registro tiene efectos ex tunc, dejando sin cobertura la actuación, lo que obliga a la Administración a devolver toda la documentación y demás material incautado, así como a la destrucción de las copias que obren en su poder.

Después de la entrada y registro en el domicilio profesional de un abogado, en el que la Administración incauta determinada documentación, la autorización es considerada inválida por insuficiencia de motivación.

Ante estas circunstancias y agotada la vía ordinaria de recurso, el contribuyente formula recurso ante el Tribunal Supremo. La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si, *la posterior declaración de nulidad de una resolución judicial de entrada y registro en el domicilio de una persona (física o jurídica) tiene efectos ex tunc, privando de cobertura jurídica las actuaciones realizadas por la administración, y si ello conlleva la obligación de devolver al administrado toda la documentación e información obtenida, suponiendo la no devolución la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio (Const art.18) y a la tutela judicial efectiva (Const art.19).*

El Tribunal Supremo, tomando como referencia la doctrina del TS 27-9-21, EDJ 707157, establece que:

- En relación con la documentación, *la anulación del auto de autorización en entrada*, aunque sea por defecto de motivación, **produce efectos ex tunc (desde el inicio)**, privando de la necesaria cobertura a la incautación de documentos y cualquier otro material realizada durante el registro domiciliario, que deviene inválido. Por lo tanto, la Administración está obligada a la devolución al interesado de todo lo incautado, incluidas las copias que la Administración haya podido realizar de la documentación y del material incautados.

- En relación con la *posibilidad de utilizar la información obtenida* (hechos y datos derivados del análisis y lectura del material indebidamente incautado) como medio de prueba en otros procedimientos administrativo o jurisdiccionales, esta cuestión debe ser objeto de análisis y resolución en el procedimiento concreto en que se utilice tal información como prueba.

Por todo ello, el Tribunal entiende vulnerados los *derechos fundamentales a la inviolabilidad de domicilio e intimidad personal* y ordena a la AEAT la devolución al recurrente de toda la documentación y cualquier otro material objeto de incautación, así como a la *destrucción de las copias que obren en poder de la Administración.*

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES DE INTERÉS

IRPF: DGT CV 9-6-22

RESIDENCIA FISCAL EN CASO DE TRASLADO A GIBRALTAR POR MOTIVOS LABORALES

Los nacionales españoles que trasladen su residencia a Gibraltar con posterioridad a la fecha de firma del Acuerdo en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros, mantendrán su residencia fiscal en España.

Una persona física que cambia por motivos de trabajo su residencia a Gibraltar, ya que el contrato se ha firmado con una empresa residente en dicho territorio, y el trabajo se va a desarrollar principalmente allí.

La LIRPF prevé que no perderán la condición de contribuyentes los nacionales españoles que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal *-en la actualidad, jurisdicción no cooperativa-* (LIRPF art.8.2).

Reino Unido firmó con España un Acuerdo en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros, que entró en vigor el 4-3-2021, referido a Gibraltar. No obstante, dicho territorio se mantiene en la lista de jurisdicciones no cooperativas, en la medida en que aún no se han determinado por Orden Ministerial los territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa, conforme a la *Ley 36/2006 disp.trans.2ª*.

En el citado acuerdo, se prevé una regla especial para los nacionales españoles que cambien su residencia a Gibraltar con posterioridad a la firma de dicho acuerdo, según la cual se les considera, en todo caso, **residentes fiscales en España** (*Acuerdo en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros art.2.1.c.i*).

IRPF: INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO AL ADMINISTRADOR Y DIRECTIVO DE UNA ENTIDAD

La indemnización por despido obtenida por el administrador único de una entidad a la que además le une una relación laboral de carácter especial, no está exenta del Impuesto.

TEAC 23-11-21

La Inspección consideró que la indemnización percibida no tenía por objeto compensar la extinción de una relación de carácter laboral común, por cuanto las características de la labor desempeñada por la persona física en la empresa (director comercial y de marketing) se encuadraban en una relación laboral de alta dirección (relación laboral de carácter especial).

Teniendo en cuenta que, además, esta persona era el *administrador único de la sociedad*, simultaneando ese cargo con sus funciones de alta dirección en la empresa, la relación laboral de alta dirección queda absorbida por el vínculo mercantil que unía al obligado tributario con esa entidad, por lo que, aplicando la denominada *teoría del vínculo*, en virtud de la cual no pueden existir dos vínculos jurídicos distintos (uno societario y otro laboral) para dirigir y administrar la sociedad, si existe simultáneamente relación de alta dirección y **vínculo mercantil con la empresa, prima este último.**

En consecuencia, la indemnización recibida por el cese de la relación con la sociedad deriva exclusivamente de la ruptura del vínculo de naturaleza mercantil, sin derecho a la exención que la LIRPF establece en los supuestos de extinción de la relación laboral.

Una vez determinada la total sujeción al Impuesto de la indemnización percibida, tampoco procedería la aplicación a la misma de la reducción por irregularidad dado que, teniendo en cuenta que la norma mercantil no prevé ninguna indemnización en caso de cese del vínculo con los miembros de los órganos de administración, la indemnización percibida no estaría vinculada a ningún período de generación superior a dos años, ya que nace *ex novo* en el momento del cese, tratándose por tanto de un *derecho económico nuevo* y no de un derecho que se haya ido generando a lo largo de los años.

ISD: RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

OPERACIONES VINCULADAS

Se incrementa la bonificación aplicable a las adquisiciones por colaterales consanguíneos de segundo y tercer grado en el territorio de esta CA.

DLeg Madrid 1/2010 art.25 redacc L Madrid 7/2022 art.único, BOCM 27-10-22;

L Madrid 7/2022 disp. final única, BOCM 27-10-22

Con efectos desde el 28-10-2022 y, respecto a los sujetos pasivos que sean colaterales consanguíneos de segundo y tercer grado del causante, incluidos en el Grupo III de parentesco (nº 8442 Memento Fiscal 2022), se incrementa a un 25% el porcentaje de la bonificación de la cuota tributaria derivada de adquisiciones tanto mortis causa como inter vivos, así como de las cantidades percibidas por beneficiarios de seguros de vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integren la porción hereditaria del beneficiario.



IVA: TRIBUTACIÓN DE LA PENALIDAD QUE PAGA EL CONTRATISTA A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL CONTRATANTE POR LA DEMORA EN LA EJECUCIÓN DE LA OBRA

Consulta DGT V1706-22, de 15 Jul.

Como la obligación de pago asumida y el derecho a exigir la penalidad por mora tienen su origen en una misma relación contractual y una única operación, debe considerarse como contraprestación aquella que resulte después de minorar el precio convenido en las cantidades impuestas como pena por el cumplimiento tardío de la obligación de realizar la entrega de bienes.

Una entidad mercantil que ha resultado adjudicataria de un contrato de obras con un Ayuntamiento y que como consecuencia de demoras en la ejecución de la obra se ha acordado una determinada pena a abonar al Ayuntamiento, a efectos de IVA, en principio debe estarse a estipulaciones contractuales suscritas entre las partes para determinar la verdadera naturaleza jurídica de las penalidades, pero en el caso en que solo tuvieran una finalidad coercitiva como medida de presión al concesionario y no la de restituir un daño, la penalidad debe reducir la base imponible de la prestación y no puede considerarse de modo independiente de la obligación principal.

Si la obligación de pago y el derecho a exigir la penalidad por mora tienen su origen en una misma relación contractual y una única operación, debe considerarse como contraprestación aquella que resulte después de minorar el precio convenido en las cantidades impuestas como pena por el cumplimiento tardío de la obligación de realizar la entrega de bienes, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que define la base imponible de este impuesto como el importe total de la contraprestación, ya que la determinación exacta de la contraprestación por la operación sujeta depende, en este caso, de si el obligado a la ejecución de la urbanización la realiza en el plazo pactado o, por el contrario, fuera de éste.

Este criterio de que ciertas penalidades suponen un menor precio y que, por tanto, deben reducir la base imponible del *Impuesto sobre el Valor Añadido* ha sido confirmado por el *Tribunal Supremo* que señala que la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, siendo así que este caso la prestación sujeta al impuesto ha de ser el precio a satisfacer por la obra el cual viene determinando no por el que correspondería a la misma en abstracto sino por el que efectivamente ha de ser satisfecho en relación con lo pactado y particularmente, con el cumplimiento dado a su obligación por parte de quien ha de recibir la remuneración.

Si la defectuosa prestación -en este caso por demora en la realización- comporta, según el contrato, una penalización, ello significa un menor valor de tal prestación que se traduce en la obligación de pago de un precio también menor y será sobre éste sobre el que habrá de aplicarse el impuesto sobre el valor añadido.

IVA: IMPACTO EN EL IVA DE LOS SERVICIOS DE MEDIACIÓN EN LA CONTRATACIÓN DE UN JUGADOR DE FÚTBOL ESPAÑOL PARA UN EQUIPO CHINO

Consulta Vinculante V2039-22, de 22 de Septiembre de 2022, de la SG de Consumo
No estando el club de fútbol chino establecido en el territorio de aplicación del IVA, los servicios de intermediación no estarán sujetos al Impuesto, salvo que sea de aplicación el criterio de uso efectivo.

Los servicios de intermediación en la contratación de un jugador de fútbol español para desarrollar su actividad en la liga de fútbol china, será una *prestación de servicios sujeta a IVA* si se realiza en el territorio de aplicación del Impuesto, lo que se entiende que sucede cuando el destinatario es un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

En el caso, los servicios se localizan según la regla general entendiéndose que el club de fútbol chino no está establecido en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que los servicios de mediación en la contratación del jugador de fútbol realizados al favor del club asiático no se entienden realizados en el territorio de aplicación del impuesto, ni por ello quedan sujetos al IVA.

Ahora bien, existe un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto. Esta regla implica que se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio.

Para apreciar si en el caso es de aplicación el criterio de uso efectivo, primero han de localizarse las operaciones en las que se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate y, en segundo lugar, ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, a fin de determinar si guarda relación directa o indirecta con el servicio de que se trata.

Esta norma de uso efectivo y disfrute a servicios requiere que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Unión, ya sea esta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En definitiva, la aplicación de la regla especial requiere un estudio pormenorizado del caso, siendo el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia.