

newsletter

Actualidad Fiscal 04 - 2023



Boletín electrónico exclusivo para clientes de ARBEX CONSULTORES, SA, miembro de AEDAF

Plusvalía municipal. Las liquidaciones no impugnadas antes del 26 de octubre de 2021 no pueden recurrirse



Se acaba de hacer pública una nueva sentencia del Tribunal Supremo, en esta ocasión, de gran relevancia puesto que se pronuncia sobre la limitación de efectos contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional de 2021 que declaró el impuesto inconstitucional.

Como recordarán, la STC 182/2021, de 26 de octubre declaró el IIVTNU inconstitucional, aunque delimitando y limitando los efectos temporales de dicha declaración. De este modo, el TC constitucional fija como situaciones que no pueden ser susceptibles de ser revisadas con fundamento en dicha sentencia las siguientes:

- Aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.
- Se asimila a situaciones consolidadas los siguientes supuestos:
 - (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y
 - (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

La sentencia se dictó el 26 de octubre y se publicó en el BOE el 25 de noviembre. Obsérvese que la limitación de efectos declarada en la sentencia se refiere a la fecha de pronunciamiento (26 de octubre) y no a la fecha de publicación en el BOE de la misma (25 de noviembre), que es cuando producen efectos. Es importante subrayar que el 26 de octubre, fecha en que se dicta la sentencia, el TC hace público su fallo a través de un comunicado en su página web a través del que se anuncia la declaración de inconstitucionalidad y sus efectos (o limitación de efectos) pero no se da a conocer el texto íntegro de la resolución.

Pues bien, el caso que se resuelve en esta sentencia del TS es cómo se ven afectadas por la limitación de efectos aquellas situaciones (liquidaciones o autoliquidaciones) que, a fecha de dictarse la sentencia no se habían impugnado, pero se encontraban todavía en plazo de hacerlo, y que fueron impugnadas antes del 25 de noviembre, es decir, antes de la publicación de la sentencia en el BOE. Concretamente, el supuesto que resuelve la sentencia se trataba de una liquidación de plusvalía notificada al contribuyente el 21 de octubre contra la que se interpuso recurso reposición el 8 y 10 de noviembre de 2021.

Pues bien, el Tribunal Supremo, tras analizar el alcance y fundamento de la potestad del Tribunal Constitucional para determinar los efectos temporales de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas, señala que la LOTC prevé expresamente la posibilidad de publicación del fallo antes de la preceptiva publicación por el BOE y concluye que «[...] la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades [...]», por lo que los Jueces y Tribunales, así como los poderes públicos en general, quedan vinculados y deben respetar y aplicar en sus propios términos dicha limitación de efectos.

Con base en lo anterior, declara que **las liquidaciones provisionales o definitivas por IIVTNU** que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de **autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado solicitud de rectificación** al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, se aclara que **sí será posible impugnar** dentro de los plazos establecidos para los distintos **recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo**, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como **solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021**. Así, entre otros casos, podrá impugnarse con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpressivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria tiene alcance confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021.

Con esta resolución judicial se fija criterio en una cuestión que ha sido resuelta de forma dispar en los distintos Juzgados y Tribunales contencioso-administrativos, en los casos de aquellos contribuyentes que estaban en plazo para recurrir liquidaciones por plusvalía en la fecha que se declaró la inconstitucionalidad, pero aún no habían formalizado su recurso.

Gravar en IRPF las ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de inmuebles sin considerar la inflación es constitucional



Por fin se ha publicado la esperada sentencia del Tribunal Constitucional sobre la supresión de los coeficientes de actualización monetaria para el cálculo de las ganancias inmobiliarias sometidas a tributación en el IRPF. Se trata de la STC 67/2023, de 6 de junio de 2023, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

Como recordarán, la Ley 26/2014, modificó la Ley del IRPF y suprimió la aplicación de los coeficientes de actualización monetaria que hasta entonces se venían aplicando al calcular la ganancia patrimonial generada con la transmisión de bienes inmuebles. Desde dicha modificación, la ganancia patrimonial se calcula sin actualizar el valor de adquisición del inmueble y, por tanto, sin tener en

cuenta la inflación.

La cuestión planteaba la duda de si el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE exige que la ley tenga en cuenta la inflación para determinar el importe de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles, de modo que no se graven plusvalías puramente nominales.

El principio de capacidad económica no solo exige que todo tributo recaiga sobre un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica, sino que, además, demanda que la obligación tributaria se cuantifique conforme a ella. Ahora bien, en este segundo aspecto el legislador dispone de un amplio margen de libertad para concretar la cuantía del tributo, conforme a criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

La supresión de los coeficientes de actualización para los inmuebles en 2014 se fundamentó en que las ganancias inmobiliarias eran la única partida del IRPF que tenía en cuenta la evolución de los precios, sin que este tratamiento singularizado estuviera justificado. Así lo puso de manifiesto el Informe del comité de expertos para la reforma del sistema tributario elaborado en febrero de 2014, unos meses antes de la reforma examinada.

En relación con los ajustes por inflación, el TC ya desestimó en un precedente, referido al impuesto sobre la plusvalía municipal, que este debiera calcularse en todo caso teniendo en cuenta la inflación. En aquel caso aseguró que el principio nominalista es coherente con el orden constitucional y que solo en "situaciones extremas" de inflación "especialmente aguda" sería exigible al legislador actuar para evitar que la erosión inflacionaria afecte negativamente al principio de capacidad económica. El Tribunal considera que la situación económica previa y posterior a la reforma de 2014, con una inflación media del 2,37 por 100 anual para el periodo 2004-2014 y del 1,80 por 100 anual para el periodo 2014-2023, se halla muy lejos de poder calificarse como "extrema" o "especialmente aguda".

Asimismo, subraya que la norma enjuiciada no puede analizarse de forma aislada, sino en conjunto con el resto de las disposiciones del IRPF, que ya dispensan un tratamiento preferencial a las ganancias inmobiliarias frente a otras rentas, ya que tributan a tipos inferiores a las rentas salariales o empresariales y además gozan de determinadas exenciones cuando provienen de la vivienda habitual.

La sentencia concluye que del principio de capacidad económica no cabe inferir una obligación para el legislador de prever, siempre y en todo caso, la actualización del valor de adquisición de los inmuebles, singularizando las ganancias inmobiliarias mediante un específico ajuste a la inflación que no se aplica a ningún otro elemento del IRPF, ni en otros tributos que gravan también los incrementos patrimoniales, como la plusvalía municipal o el Impuesto sobre Sociedades. Se trata de una legítima opción de la que se podrá discrepar desde un punto de vista de oportunidad política o legislativa, pero que no supone un caso de inconstitucionalidad por omisión.

No obstante, aunque la posición del TC es la de considerar la norma ajustada a la Constitución, la cuestión no ha sido pacífica y la sentencia cuenta con los votos particulares de dos magistrados que consideran que con esa reforma, lejos de someterse a gravamen una verdadera capacidad económica se estaría haciendo tributar a los ciudadanos por manifestaciones de riqueza total o parcialmente inexistentes, en abierta contradicción tanto con el principio de capacidad económica como con el sistema tributario justo a los que hace referencia el art. 31.1 CE.

Fuente: Tribunal Constitucional

La retribución del administrador no aprobada por Junta General no es liberalidad.



El Tribunal Supremo se acaba de pronunciar, en una sentencia de 27 de junio de 2023, sobre el manido tema de la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución de administradores.

En el supuesto descrito en la sentencia, la Audiencia Nacional había negado la deducibilidad de las retribuciones satisfechas al administrador, dado que las mismas no habían sido aprobadas en Junta General de Accionistas, lo que considera un "evidente incumplimiento" de las formalidades mercantiles y, por consiguiente, entiende que el gasto no puede ser deducible, ex artículo 14.1.e) del TRLIS, al tratarse de una liberalidad.

Sin embargo, la solución adoptada por la Audiencia Nacional no es compartida por el Tribunal Supremo. En el análisis del caso, en primer lugar, no considera infringida la normativa mercantil, pues la legislación aplicable *ratione temporis* no prevé la necesidad de que de la junta general de una **sociedad anónima** -no limitada- apruebe las retribuciones de sus administradores. Pero es que, además, añade que *"aun cuando se admitiera (a efectos dialécticos) que la aprobación por la junta general es un requisito exigido por la normativa mercantil, no rige en modo alguno en el caso de compañías con un **socio único** (como aquí sucede, pues el único socio de (...)) es la recurrente) de suerte que ampararse en la inexistencia de un acuerdo de la junta general (lo que hay es una decisión propia de la voluntad del socio único) que apruebe la remuneración, constituye un **abuso de la formalidad** que no puede ser admitido."*

De este modo, el TS considera que negar la deducibilidad del gasto basándose, únicamente, en una "supuesta" infracción de la normativa mercantil, es una medida desproporcionada y acude también al enriquecimiento injusto que supondría para la Administración negar la deducibilidad del gasto contabilizado, con causa onerosa y correlacionado con los ingresos en el IS bajo dicha premisa, a la vez que percibe como IRPF los rendimientos obtenidos -como liberalidad- por los administradores, llegando a afirmar que **nada puede ser al mismo tiempo una cosa y su contraria**.

En definitiva, en esta importante sentencia, la jurisprudencia que establece el Tribunal Supremo es la siguiente:

- Las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible -art.14.1.e) TRLIS- por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución, como sucede en este caso.
- En el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 TRLSC).
- Aún en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil -para ejercicios posteriores a los analizados-, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad.

Adicionalmente, aunque la norma aplicable al supuesto de hecho era el TRLIS, también se pronuncia la sentencia sobre la exclusión de los gastos contrarios al ordenamiento jurídico (art. 15.1.f) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades -LIS-, norma que no es aplicable al caso, pero sobre la que también existen, actualmente, serias dudas en lo relativo a su posible aplicación en este tema de la deducibilidad de la retribución de administradores. En este sentido, establece que *"Por lo demás, al margen de lo que se ha razonado, ampliamente, sobre la inexistencia de infracción normativa mercantil y, en particular, de los arts. 130 TRLSA y 217 TRLSC, que ya han sido interpretados, máxime en la situación de sociedad de socio único que ostenta la mercantil difícilmente podrían ser considerados contrarios al ordenamiento jurídico estos emolumentos, máxime ante nuestra muy reiterada doctrina sobre la deducibilidad como gasto en el impuesto sobre sociedades de los intereses de demora que el contribuyente padece y sobre los que en su día se alegó tal causa de exclusión (serie de sentencias que comienza por la de esta Sala y Sección de 8 de febrero de 2021 (...))"*.



Como es sabido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en sentencia de 27 de enero de 2022, dictada en el asunto C-788/19, declaró que la normativa reguladora de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero -modelo 720- resultaba contraria al derecho de la Unión Europea. Esta declaración motivó que el Legislador modificara dicha normativa para adaptarla a los principios comunitarios que se consideraron infringidos.

Tras dicha sentencia, el Tribunal Supremo declaró nulas las consecuencias que dicha normativa anudaba a la falta de presentación o presentación incorrecta del modelo 720, es decir, tanto la imprescriptibilidad de las rentas del art. 39.2 de la LIRPF, como las cuantiosas sanciones previstas.

Ante este panorama, distintas serían las vías utilizadas por cada contribuyente para recuperar los importes indebidamente pagados, en función de que las liquidaciones y sanciones hubieran sido impugnadas y el momento procesal en el que se encuentran.

Como ya apuntamos en su día (ver Newsletter 1-2022), en aquellos casos en los que las sanciones hubieran adquirido firmeza, una posible vía de impugnación era acudir al procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho del artículo 217 de la LGT.

Pues bien, en estos días se ha hecho público que el Ministerio de Hacienda ha admitido la nulidad absoluta (art. 217 de la LGT) de las sanciones formales en su día impuestas, procediéndose a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas a aquellos contribuyentes que impulsen dicha vía. Concretamente se considera que concurre la causa de nulidad prevista en la letra a) del apartado 1 de dicho precepto, por tratarse de actos tributarios que "lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional".

Cabe recordar que procede acudir a este procedimiento especial de revisión cuando se trate de actos firmes en vía administrativa y que el procedimiento puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado. Las causas son las tasadas en la Ley y, ni que decir tiene, que son muy escasos los supuestos en los que se ha llegado a admitir la concurrencia de causas de nulidad de pleno derecho. De ahí, la relevancia de esta noticia.

En los casos en los que el procedimiento se inicie a instancia del interesado, debe dirigirse al órgano que dictó el acto cuya revisión se pretende y la resolución del mismo corresponde al Ministro de Hacienda o al órgano en quien delegue, que deberá resolver en el plazo de un año.

Cabe señalar que la declaración de nulidad requiere el dictamen favorable del Consejo de Estado y, en este sentido y dado que dichos dictámenes se hacen públicos, el dictamen del Consejo de Estado emitido en uno de los expedientes a los que hemos tenido acceso dice lo siguiente:

- En consecuencia, no cabe sino concluir que procede declarar la nulidad de pleno derecho de la sanción impuesta a D. en el expediente sancionador A07 n.º 70783641 in-coado por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Andalucía, Ceuta y Melilla, en tanto concurre la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria por razón de la impropia aplicación de un régimen sancionador que vulnera el artículo 25.1 de la Constitución al haber sido declarado por el TJUE contrario al derecho de la Unión Europea."

Así las cosas, nuestra recomendación es, para aquellos obligados tributarios que se encuentren en esta situación -que tuvieran sanciones formales que hubieran adquirido firmeza en vía administrativa-, la de instar el procedimiento especial de declaración de nulidad de pleno derecho pues, a través de esta vía, casi con seguridad, puedan recuperar el importe en su día pagado. A estos efectos, es importante resaltar que dicho procedimiento puede instarse en cualquier momento, ya que no está sujeto a plazos de prescripción o caducidad.

Nuevas ventajas fiscales para la compra de coches eléctricos



Hace apenas unos días, el Gobierno ha aprobado un Real Decreto-ley en el que se prorrogan determinadas medidas que se habían adoptado para paliar las consecuencias económicas de la guerra de Ucrania, como el IVA reducido de determinados alimentos, y se adoptan nuevas medidas tributarias.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Entre estas, destaca la nueva deducción que se ha creado en IRPF por la compra de vehículos eléctricos - Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga- regulada en la disposición adicional 58ª de la LIRPF, aplicable desde el **30 de junio de 2023**.

Esta deducción cuenta con modalidades, (i) por adquisición de vehículo eléctrico y (ii) por instalación de sistema de recarga de batería.

Deducción por adquisición de vehículos eléctricos:

- Se crea una deducción del 15 por ciento del valor de adquisición de vehículos eléctricos (o de las entregas a cuenta) por la adquisición de vehículos eléctricos nuevos adquiridos entre el 30 de junio de 2023 y el 31 de diciembre de 2024, así como por entregas a cuenta realizadas al vendedor desde el 30 de junio de 2023 y hasta el 31 de diciembre de 2024, que representen al menos el 25 por ciento del valor de adquisición del mismo.
- **Requisitos:** Vehículos nuevos adquiridos entre el 30 de junio de 2023 y el 31 de diciembre de 2024, no afectos a actividades económicas y que figuren en la base de vehículos del IDAE. Los vehículos deberán pertenecer a alguna de las categorías siguientes: Turismos M1, cuadriciclos ligeros L6e, cuadriciclos pesados L7e, motocicletas L3e, L4e y L5e.
- **Ejercicio de la deducción:** en el caso de adquisición, la deducción se practicará en el ejercicio en que el vehículo haya sido matriculado. Para los casos de entregas a cuenta, la deducción se practicará en el periodo impositivo en el que se abone tal cantidad, debiendo abonarse el resto y adquirirse el vehículo antes de que finalice el segundo periodo impositivo inmediato posterior a aquel en el que se produjo el anticipo.
- **Base máxima de la deducción:** 20.000 euros, constituida el valor de adquisición, gastos y tributos inherentes a la compra y deduciendo las subvenciones recibidas.
- **Precio del vehículo:** no podrá superar el importe máximo establecido, en su caso, para cada tipo de vehículo en el Anexo III del Real Decreto 266/2021, de 13 de abril.

Motorización	Categoría	Autonomía en modo de funcionamiento eléctrico (km) según ciclo WLTP	Límite precio venta vehículo (€) sin IVA o IGIC
Pila de combustible (FCV, FCHV)	M1	-	-
PHEV, EREV, BEV		Mayor o igual de 30 y menor de 90	45.000 (53.000 para vehículos BEV de 8 o 9 plazas).
		Mayor o igual de 90	
PHEV, EREV, BEV, Pila combustible	N1	Mayor o igual de 30	-
BEV	L6e	-	
	L7e		
	L3e, L4e, L5e, con P ≥ 3kW	Mayor o igual de 70	

Instalación de sistemas de recarga de baterías:

Se regula una deducción del 15 por ciento por la instalación de las cantidades satisfechas durante el periodo comprendido entre el 30 de junio de 2023 y el 31 de diciembre de 2024, en un inmueble propiedad del contribuyente de sistemas de recarga de baterías para vehículos eléctricos no afectas a una actividad económica.

- **Base máxima de la deducción:** 4.000 euros, constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen la instalación, debiendo descontar las subvenciones recibidas. En ningún caso, darán derecho a practicar la deducción las cantidades pagadas en efectivo.
- **Ejercicio de la deducción:** La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que finalice la instalación, que no podrá ser posterior a 2024. Cuando la instalación finalice en un periodo impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tal instalación, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde el 30 de junio de 2023 hasta el 31 de diciembre de ese mismo año.

Impuesto sobre Sociedades

Además de esta deducción en el IRPF, también se ha mejorado el tratamiento en el **Impuesto Sociedades (IS)** a los vehículos eléctricos.

A estos efectos, cabe recordar que la Ley de Presupuestos Generales para 2023 introdujo la amortización acelerada (2 veces el coeficiente de amortización lineal previsto en tablas) para determinados vehículos -FCV, FCHV, BEV, REEV o PHEV- afectos a actividades económicas que entrarán en funcionamiento en los periodos impositivos iniciados en los años 2023, 2024 y 2025.

Pues bien, a partir de 30 de junio de 2023, se permite beneficiarse del régimen de amortización acelerada no sólo a los vehículos citados anteriormente, sino también a las inversiones en nuevas infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos, siempre que se cumplan dos requisitos:

- Que se aporte la documentación técnica preceptiva, según las características de la instalación, en forma de Proyecto o Memoria, y
- Que se obtenga el certificado de instalación eléctrica diligenciado por la Comunidad Autónoma competente.

ARBEX CONSULTORES, SA

Pº de la Castellana, 161

28046 MADRID

Tel: 91 571 13 38

Fax: 91 570 63 48

<http://www.arbexconsultores.es> - arbexrec@arbexconsultores.es

aedAF ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

Texto legal. El contenido y los elementos que integran este Newsletter y las marcas y logotipos se encuentran protegidos por los derechos de propiedad intelectual e industrial titularidad de la firma y/o de los autores correspondientes.

Los USUARIOS del presente Boletín no podrán realizar ninguna actuación que vulnere o perjudique los derechos de propiedad intelectual e industrial, y por tanto no está permitida la reproducción, copia, modificación, difusión o comunicación por cualquier sistema presente o futuro de los contenidos y elementos que integran este Boletín; sin perjuicio de la posibilidad de los USUARIOS para visualizar o imprimir aquéllos, que en todo caso tendrán una finalidad exclusivamente privada y siempre con mención al autor y la impresión del símbolo © (copyright).