

newsletter

Actualidad Fiscal 05 - 2023



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

IVA. El TEAC admite la deducción del IVA soportado por los gastos de suministros (agua, luz y gas) de inmuebles parcialmente afectos a la actividad



El Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 19 de julio de 2023, resuelve en unificación de criterio y establece la posibilidad de deducir las cuotas del IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) en bienes inmuebles que forman parte del patrimonio de la empresa y se utilizan tanto para actividades empresariales como para uso privado.

El caso objeto de resolución es el de un inmueble que simultáneamente se destina al uso privativo y al mismo tiempo está afecto parcialmente a la actividad económica del contribuyente, quien procede a la deducción de las cuotas soportadas por los servicios afectos al inmueble.

La Administración no admite tal deducción al tratarse de un elemento patrimonial que no se encuentra afecto de forma exclusiva a la actividad económica.

El sujeto pasivo interpuso reclamaciones ante el TEAR de Madrid basándose en la afectación parcial a la actividad económica reconocida por la Administración en el Impuesto sobre Sociedades, donde se dictó resolución parcialmente estimatoria al entender que la deducción de las cuotas repercutidas derivadas de elementos parcialmente afectos a la actividad económica sí que es posible, ya que la Ley no lo prohíbe expresamente. En el momento en que la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades girada por la Administración al reclamante reconoce un porcentaje de afectación parcial a la actividad económica, cabe estimar las alegaciones del interesado.

Frente a esta resolución se interpone el mencionado recurso extraordinario de alzada de unificación de criterio ante el TEAC que confirma la posición adoptada por el TEAR.

El Tribunal, tras analizar la normativa española y la Directiva de IVA concluye que **pueden ser deducibles las cuotas soportadas por los gastos de suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles destinados simultáneamente a la actividad empresarial o profesional y a necesidades privativas.**

Entiende el TEAC que, si bien de una primera lectura de los artículos 92, 94 y 95 de la Ley del IVA cabría pensar en la no deducibilidad, al no cumplirse los requisitos establecidos, hay que tener en cuenta que el IVA es un impuesto armonizado y de acuerdo con el principio de primacía del derecho de la Unión, se procede a estudiar la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, que en sus artículos 168, 169 y 172 concluye que los bienes y servicios consignados en el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA no constituyen una lista cerrada ni se refieren únicamente a los bienes de inversión de la regla 2ª del apartado tercero, incluyendo también a los bienes inmuebles.

Por este motivo, deben entenderse comprendidos en dicho listado los gastos por suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles.

Además, lo anterior invita a dos reflexiones. La primera, en relación con el principio de primacía, cabe preguntarse si la normativa española del IVA, tanto Ley como Reglamento, es acorde a la comunitaria o debe ser objeto de modificación y actualización.

La segunda, si en base a este criterio resultaría posible, para aquellos sujetos que estén siendo objeto de comprobación o que tengan ejercicios no prescritos, la rectificación de las deducciones de conformidad con lo previsto en la Directiva.

La reducción por rendimiento irregular en IRPF se aplica también a las indemnizaciones de los consejeros



Así lo ha establecido el Tribunal Supremo (TS), en sentencia de 25 de julio de 2023, que resuelve el recurso de casación planteado contra la sentencia de la Audiencia Nacional (AN) que había negado la aplicación de la reducción a las indemnizaciones percibidas por los miembros del consejo de administración de una entidad.

Los argumentos en los que se basa la AN para negar la aplicación de la reducción descansan sobre la denominada "teoría del vínculo", según la cual es incompatible el ejercicio del cargo de administrador social o miembro del Consejo de Administración con la posibilidad de una relación laboral de alta dirección. Así, cuando la jurisprudencia social permite tal compatibilidad o doble vínculo, lo es sólo respecto de las relaciones laborales comunes u ordinarias, no las calificadas como de alta dirección. De este modo, para negar la aplicación de la reducción por irregularidad califica -o recalifica- la relación como mercantil -la condición de administrador absorbe y neutraliza la de trabajador-.

Sin embargo, el Tribunal Supremo discrepa de este parecer y acude a los preceptos de la Ley de IRPF en los que se regula dicha reducción por irregularidad. El artículo 18.2 de la LIRPF, aplicable al caso *ratione temporis*, establece que la reducción del 40 por ciento (téngase en cuenta que en la actualidad es del 30 por ciento), se aplica a los rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2.a) de la LIRPF que:

- tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente,
- así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Entiende el TS que en dicho artículo se excepcionan de la aplicación de la reducción, únicamente, a los rendimientos recogidos en el art. 17.2.a) caracterizados en general porque se perciben en forma de renta periódica, pero que los demás rendimientos del trabajo enumerados en dicho precepto son susceptibles de reducción, siempre que se cumplan con los requisitos para ello.

Siendo así, en la medida en la que dicho precepto establece que tienen la consideración de rendimientos del trabajo las **retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración** "con teoría del vínculo o sin ella, están bajo la posible aplicación objetiva de la norma de reducción de los rendimientos irregulares del art. 18.2."

En definitiva, para el TS la literalidad de la norma es clara y **no existe ninguna limitación que impida aplicar la reducción del 40% (ahora del 30%) a las cantidades percibidas por consejeros de una entidad y que no se condiciona la aplicación de la reducción al carácter exclusivamente laboral de las relaciones del perceptor con la entidad pagadora** (es más, se permite la aplicación de la reducción a los rendimientos del art. 17.2.e) LIRPF que, por definición, y conforme a la tesis de la propia Sala de instancia, son supuestos en los que existirá una relación mercantil del consejero con la entidad). Es decir, con independencia de que la relación se califique como laboral o mercantil, procede aplicar la reducción por irregularidad a cualquier categoría de rendimiento de trabajo no excluida por la norma, siempre y cuando se cumplan los requisitos para ello - período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente-.

Adicionalmente, considera el TS que la sentencia de la Audiencia Nacional infringe la jurisprudencia comunitaria habiendo consagrado el TJUE que no cabe hacer de peor condición a un trabajador por el hecho de formar parte del órgano de administración y aprovechar dicha circunstancia para negar derechos que la norma interna de un estado conceden a los trabajadores y a las propias compañías que los contratan y posteriormente les nombran miembros del órgano de administración.

En conclusión, el **fallo del TS es muy claro y la doctrina** recogida en el mismo se concreta en la siguiente:

- 1)** Es posible aplicar la reducción por rendimientos irregulares prevista en el artículo 18.2 LIRPF a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son administradores sociales con ocasión de su cese, cuando se cumpla el resto de requisitos exigidos en el precepto.
- 2)** Para determinar la posibilidad de la reducción expresada, anudada a la irregularidad en la percepción del rendimiento, ha de interpretarse el art. 18.2 LIRPF -que se trate de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a): que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente-.
- 3)** Los rendimientos del trabajo consistentes en retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, al incluirse en el art. 17.2.e) LIRPF, son aptos para ser objeto del beneficio de la reducción del 40 por 100 -luego 30 por 100- cuando se cumplan las restantes condiciones legales exigidas, lo que aquí se ha observado.
- 4)** La denominada *teoría del vínculo* es indiferente, en este concreto asunto, al efecto de incluir o no las retribuciones a los administradores que nos ocupan en el ámbito objetivo de la reducción de los rendimientos íntegros prevista en el art. 18.2 LIRPF.

Por último, cabe destacar la importancia de este pronunciamiento, pues se abre la posibilidad de instar la rectificación de autoliquidaciones presentadas correspondientes a ejercicios anteriores no prescritos en las que el contribuyente, habiendo percibido este tipo de rendimientos, no hubiera aplicado la reducción.

Dos comunidades autónomas aprueban bonificar el Impuesto sobre sucesiones y otras pretenden hacerlo próximamente



En los últimos meses, dos comunidades autónomas han aprobado bonificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) que suponen, prácticamente su desaparición en determinadas transmisiones y otras comunidades autónomas están a punto de aprobarlas.

Las Comunidades autónomas en las que ya se encuentran en vigor estas bonificaciones son Baleares y Canarias.

ISLAS BALEARES

En las Islas Baleares, se ha aprobado el **Decreto Ley 4/2023, de 18 de julio, de modificación del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado** que establece las siguientes medidas, **aplicables a partir del 18 de julio**:

Adquisiciones mortis causa

- **Bonificación del 100% de la cuota para adquirentes del grupo I y II:**

Se establece una **bonificación del 100 por 100** de la cuota aplicable para las adquisiciones por causa de muerte, incluidas las derivadas de los **pactos sucesorios**, que podrán aplicarse los adquirentes del grupo I (descendientes y adoptados menores de 21 años) y del grupo II (descendientes y adoptados de 21 o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes).

Con anterioridad, la bonificación era del 99 por ciento y afectaba, únicamente, a los adquirentes del grupo I.

Al igual que en la redacción anterior, la bonificación solo afecta a los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir, es decir, **no podrán aplicarse los sujetos pasivos no residentes en territorio español**.

En caso de **adquisición de bienes inmuebles**, la aplicación de esta bonificación se condiciona a que el valor del bien que figure en la escritura pública no supere el valor de referencia.

- **Bonificación en la cuota para determinados adquirentes del grupo de III**

Se establece una bonificación del **50 por ciento** aplicable a las adquisiciones mortis causa, así como a las derivadas de pactos sucesorios para adquirentes **con vínculo de consanguinidad respecto del causante de carácter colateral de segundo y tercer grado** (hermanos, sobrinos y tíos) integrantes del grupo III, siempre que el causante no tenga descendientes o adoptados o estos concurren desheredados.

Para el resto de los adquirentes del grupo III, la **bonificación será del 25 por ciento**.

Al igual que en el caso anterior, se establece, **únicamente para sujetos pasivos por obligación personal de contribuir** (no se aplica a no residentes) y en caso de adquisición de bienes inmuebles, su aplicación también se condiciona a que el valor del bien que figure en la escritura pública no supere el valor de referencia.

CANARIAS

El 5 de septiembre, se publicó en el Boletín Oficial de Canarias el **DECRETO ley 5/2023, de 4 de septiembre**, por el que se modifican las bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Con esta norma, se amplía el ámbito de aplicación de la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según la exposición de motivos, "para evitar situaciones indeseadas de indisponibilidad de renta en las familias canarias".

De este modo, las modificaciones introducidas, **aplicables a partir del 6 de septiembre**, son las siguientes:

Adquisiciones mortis causa

Se extiende la aplicación de la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota, en las adquisiciones mortis causa y cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I, II y III -descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes, colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad- del art.

20.2.a) de la Ley 29/1987. Anteriormente, se aplicaba únicamente, a los sujetos pasivos incluidos en el Grupo I.

Adquisiciones inter vivos

Se establece una bonificación del 99,9 por ciento de la cuota para los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II -descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes- de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, aplicable a las adquisiciones inter vivos, siempre que la donación se formalice en documento público (salvo cuando se trate de contratos de seguros que deban tributar como donación).

No será aplicable la bonificación a las adquisiciones inter vivos que en los 3 años anteriores se hayan beneficiado de la misma, salvo que, en dicho plazo, se produzca su adquisición *mortis causa*.

COMUNIDAD VALENCIANA

En la Comunidad Valenciana estas medidas no se encuentran aún aprobadas, pero en el texto del Anteproyecto de Ley que se dio a conocer en el mes de julio se contemplan las siguientes:

Adquisiciones mortis causa

Se aprueba una **bonificación del 99% de la cuota tributaria** en las adquisiciones *mortis causa* y percepciones de cantidades obtenidas por los beneficiarios de seguros de vida que se añadan al caudal hereditario efectuadas por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II (descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes).

Adquisiciones inter vivos

Se introduce un beneficio similar, bonificación del 99% de la cuota para Las adquisiciones inter vivos efectuadas por el cónyuge, padres, adoptantes, hijos o adoptados del donante. Igual bonificación resultará aplicable a los nietos y a los abuelos. Para la aplicación de esta bonificación se exigirá que la adquisición se efectúe en documento público, o que se formalice de este modo dentro del plazo de declaración del impuesto.

Cuando los bienes donados consistan **en metálico** o en **depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo**, deberá justificarse en el documento público la procedencia de los bienes que el donante transmite y los medios efectivos en virtud de los cuales se produzca la entrega de lo donado.

Además, se simplifica la actual regulación de las reducciones asociadas al parentesco e incorporando como beneficiarios a los cónyuges del donante.

Adquisiciones mortis causa e inter vivos realizadas por personas con discapacidad

Se prevé una bonificación del 99% de la cuota para las adquisiciones mortis causa e inter vivos realizadas por personas con discapacidad física o sensorial con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento o por personas con discapacidad psíquica con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

El texto prevé que estas modificaciones sean aplicables a los hechos imposables producidos **desde el día 28 de mayo de 2023**.

EXTREMADURA

En Extremadura aún no se conoce texto que apruebe las modificaciones a introducir, aunque algunas de ellas se detallaron en el programa del partido que hoy gobierna (Partido Popular) y que se ha comprometido a adoptar en los cien primeros días de mandato.

- Creación de una reducción del 100% para los grupos I y II de parentesco (hijos, cónyuges y padres) para los primeros 500.000 euros de la base imponible (la suma del valor de los bienes que se transmiten).
- Incrementar la reducción para el grupo III (hermanos, abuelos, tíos y sobrinos) a 10.000 euros.
- Creación de una nueva reducción del 100% para adquisiciones inferiores a 500.000 euros aplicable a los grupos III y IV cuando concorra especial vinculación. La especial vinculación abarcará supuestos como hijastros y padrastrros, así como casos en los que el contribuyente acredite convivencia efectiva durante los tres últimos años de vida de la persona fallecida (sólo por tanto para sucesiones), con independencia del parentesco. A estos efectos se creará un registro autonómico en el que los contribuyentes puedan inscribirse.

LA RIOJA

En la Rioja tampoco se ha dado a conocer el texto del Anteproyecto, pero de las declaraciones realizadas por el consejero de Hacienda durante el mes de septiembre, parece que el Consejo de Gobierno ha aprobado extender la bonificación del 99% en el ISD para padres e hijos, cuya aplicación está actualmente limitada a bases liquidables iguales o inferiores a 400.000 euros.

Téngase en cuenta que la información referente a las comunidades autónomas en las que no hay todavía texto normativo disponible, está basada en la información aparecida en medios. Seguiremos informando sobre estas modificaciones en próximas entregas.

Estos son los criterios de la AEAT sobre el tratamiento fiscal de los vehículos de uso mixto cedidos a los empleados



El tratamiento fiscal de la cesión de vehículos de uso mixto por parte de la empresa a sus trabajadores es una cuestión que lleva tiempo sembrando polémica, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -por la retribución en especie que supone para el trabajador la disposición del vehículo para uso particular-, como en el IVA.

Recientemente, la AEAT ha publicado una nota en la que se establecen cuales son los criterios de aplicación que tienen en cuenta los órganos de la Administración Tributaria en relación con la cesión a los empleados de vehículos de uso mixto, cuyo conocimiento puede resultar de utilidad de cara a evitar posibles comprobaciones administrativas.

La nota se centra en **5 cuestiones fundamentales** que extractamos a continuación:

El criterio de disponibilidad para uso privado

Corresponde a la empresa acreditar la necesidad del uso del vehículo para el desempeño de la actividad laboral por parte del trabajador y al obligado tributario que el vehículo no está disponible para fines particulares.

Las reglas para acreditar la necesidad o afectación del vehículo a la actividad son las mismas en IRPF y en IVA.

Probado lo anterior, el criterio para determinar el porcentaje correspondiente a la utilización para fines particulares en vehículos de uso mixto puestos a disposición de los trabajadores es el de la **disponibilidad para tal uso privado**, con independencia de que exista o no uso efectivo del bien. Este criterio de la disponibilidad para uso privado permite determinar el grado de afectación del vehículo a la realización de la específica actividad que lleva a cabo la empresa, lo que tiene efecto, tanto en el IVA, como en el

IRPF. A estos efectos y teniendo en cuenta que la carga de la prueba corresponde al obligado tributario, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- Lo establecido en el convenio colectivo; las posibles excepciones para determinadas categorías de trabajadores; y la existencia de personal sin centro de trabajo o con permanentes desplazamientos.
- Las características y peculiaridades de la actividad desarrollada por la empresa, así como la jornada laboral de cada puesto de trabajo, y cualquier otra circunstancia que altere las consideraciones anteriormente efectuadas. Es el caso, por ejemplo, de determinados puestos que, por sus características, tienen un horario de trabajo más extenso que el habitual o normal del convenio. Estas posibles características peculiares deberán ser objeto de demostración y apreciación caso por caso.

La consideración de la cesión de vehículos por parte del empleador a efectos del IVA como prestación onerosa o gratuita

Las cesiones de vehículos son consideradas prestaciones de servicios, estando sujetas al IVA cuando sean realizadas a título oneroso, de modo que, cuando exista contraprestación por parte del empleado al empleador, estaremos ante una cesión sujeta al impuesto.

La cesión es **onerosa** cuando:

- El trabajador pague parte del uso del vehículo o el importe correspondiente a ese uso sea deducido de su salario.
- El trabajador elija entre diversas modalidades retributivas el uso del vehículo.

La cesión de uso es **gratuita** cuando:

- El uso del vehículo es **voluntario** para el trabajador y, además, el hecho de que el empleado se acoja o no a tal opción no tiene repercusión alguna en sus retribuciones.
- Cuando el trabajador **no realiza ningún pago** ni emplea una parte de su retribución en metálico, y **tampoco elige entre diversas ventajas** ofrecidas por el sujeto pasivo conforme a un acuerdo entre las partes en virtud del cual el derecho al uso del vehículo de empresa está vinculado a la renuncia a otras ventajas.

La deducibilidad por el empresario o profesional de las cuotas soportadas de IVA en la adquisición, arrendamiento o cesión de uso por otro título de vehículos.

Con carácter general los vehículos o medios de transporte son considerados bienes de inversión y resulta aplicable la regla de deducibilidad prevista en el artículo 95.Tres de la LIVA en relación con las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

Se presumen afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional los vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas en un porcentaje del 50%, salvo supuestos específicos (vehículos utilizados en transporte de mercancías, transporte de viajeros, etc.) que se presumen afectos al 100%.

En la medida en que el vehículo se afecte a la actividad sujeta al impuesto realizada por un empresario o profesional generará el derecho a deducir.

El TS recuerda que la LIVA permite al sujeto pasivo la deducibilidad de la cuota soportada en el momento de la adquisición del bien en función del grado de afectación, que puede ser superior a la presunción legal, pudiendo alcanzar la totalidad de la cuota soportada siempre que el sujeto pasivo acredite esta afectación total y exclusiva a la actividad –al margen de las presunciones del 100 por 100 que recoge el precepto legal-.

Considerando exclusivamente estas circunstancias de afectación y onerosidad, el empresario o profesional:

- Puede **afectar el vehículo íntegramente a una actividad económica sujeta** al impuesto, en cuyo caso deberá acreditar que el porcentaje de afectación no es del 50 por 100, sino del 100 por 100.
- Puede **ceder el vehículo íntegramente al uso particular de los empleados**, concurriendo la nota de onerosidad, en cuyo caso el bien queda afecto íntegramente a una actividad económica sujeta al impuesto (la cesión del bien) y no exenta, tributando al tipo general del impuesto.
- En el caso de que el **vehículo tenga un uso mixto** cuando se soporten las cuotas derivadas de la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título, para la actividad económica y para su cesión a los empleados, debemos distinguir las siguientes situaciones:
 - Que en la cesión a los empleados **no exista onerosidad**: la afectación del bien a la actividad económica será parcial, pudiendo aplicarse la presunción del artículo 95.Tres.2ª, teniendo en cuenta que la Administración tributaria puede determinar un porcentaje de afectación inferior al aplicado por el sujeto pasivo, en función del grado de disponibilidad.
 - Que en la cesión a los empleados **exista onerosidad**, en cuyo caso, el bien quedará afecto a las actividades económicas realizadas por el sujeto pasivo, la habitual de su tráfico empresarial o profesional, y la de cesión del vehículo. Teniendo en cuenta el criterio de disponibilidad esta cesión del vehículo a los trabajadores quedará sujeta y no exenta al impuesto.

Acreditada la afectación del bien a la actividad económica, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título se distinguen los siguientes casos:

- Si no se ha soportado el impuesto: no hay cuota deducible.
- Si se ha soportado el impuesto: podrá deducirse aplicando los criterios contenidos en el artículo 95.Tres, esencialmente, las reglas 2ª y 3ª. De esta forma, podrá aplicar las presunciones (afectación al 50% o 100%) teniendo en cuenta que la Administración tributaria puede modificar a la baja el porcentaje de deducibilidad de acuerdo con el grado de disponibilidad y que las deducciones deberán regularizarse por el sujeto pasivo cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad es diferente al aplicado.

Determinado el grado de afectación del bien a la actividad económica este se aplicará a la cuota soportada por la adquisición, arrendamiento o cesión por otro título, de forma que, si el sujeto pasivo afecta el 100 por 100 el bien a una actividad que genera el derecho a la deducción íntegra, podrá deducirse íntegramente la cuota soportada. Ello ocurrirá cuando, conociendo que va a ceder el vehículo a un empleado mediante contraprestación, concurra la nota de onerosidad en la forma expuesta anteriormente, tanto si es una utilización mixta como íntegramente particular por el empleado.

El autoconsumo de servicios

En los casos en los que, habiéndose deducido el IVA soportado en la adquisición del vehículo, se produzca con posterioridad una cesión a empleados en la que no concurra la nota de onerosidad, debe considerarse producida una operación asimilada a una prestación de servicios conforme dispone el art. 12 de la LIVA.

Si el sujeto pasivo adquirió el vehículo con la intención de afectarlo parcialmente a la actividad y también cederlo gratuitamente al empleado desde el momento de la adquisición, sólo será deducible de la cuota soportada el porcentaje de afectación a la actividad, mientras que no podrá deducirse el resto de la cuota soportada, por lo que no se producirá autoconsumo de servicios sujeto por la cesión gratuita del vehículo al empleado, al no existir derecho a la deducción en ese porcentaje.

La determinación de la base imponible a efectos de IVA y de IRPF.

En relación con el **IVA** cabe distinguir las siguientes situaciones:

- Si estamos ante una **cesión en la que no concurre la nota de onerosidad**: No existe operación sujeta (salvo autoconsumo), por lo que no existe hecho imponible y no debe determinarse base imponible.
- Si estamos ante una **cesión onerosa**: La cesión onerosa está sujeta al impuesto, la base imponible de la prestación de servicio, teniendo en cuenta la existencia de vinculación entre el empresario o profesional y el trabajador, será el **valor de mercado**.
 - Si el vehículo **es propiedad del empresario o profesional**: la base imponible coincidirá con el valor de mercado de la cesión. Cuando no exista una prestación de servicios comparable, coincidirá con la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.
 - Si el vehículo se utiliza en régimen de **arrendamiento, renting** u otra modalidad análoga: la base imponible será la cuota de renting, modulada por el porcentaje de disponibilidad para fines particulares.
- **Autoconsumo de servicios**: Se distingue:
 - Si el empresario o profesional no hubiera soportado cuota de IVA en la adquisición: el autoconsumo está no sujeto.
 - Si existe cuota soportada afecta a la adquisición, arrendamiento o cesión de uso por cualquier otro título: el empresario o profesional deberá determinar la base imponible de acuerdo con la regla especial prevista en el artículo 79.Cinco de la LIVA.

En relación con el **IRPF**, la base del ingreso a cuenta será:

- Si el vehículo es propiedad del pagador: 20% anual del coste de adquisición para el pagador (incluidos los tributos que graven la operación).
- Si el vehículo no es propiedad del pagador: 20 por 100 anual se aplicará sobre el valor de mercado que corresponda al vehículo si fuese nuevo.

Hay que tener en cuenta que esta valoración puede reducirse hasta en un 30 por 100 cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente.

Todas estas reglas de cuantificación de la base del ingreso a cuenta del IRPF se refieren a aquellos casos en que el uso particular del vehículo es del 100% por lo que deberá modularse en función del porcentaje de disponibilidad para uso privado.

El TS admite que los intereses de demora tributarios es un gasto deducible de la actividad en IRPF



La sentencia del Tribunal Supremo [1091/2023 de 24 julio 2023, Rec. 515/2022](#), se ha pronunciado sobre el tratamiento fiscal de los intereses de demora tributarios pagados por el contribuyente para determinar el rendimiento neto de la actividad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), determinando que los mismos **deben ser considerados gastos deducibles de la actividad**.

Aunque el supuesto de hecho contemplado en esta sentencia parte de la aplicación de la norma foral vasca, la conclusión alcanzada por el Tribunal es extrapolable a territorio común, dada la identidad sustantiva de ambas regulaciones.

A esta conclusión llega el TS partiendo de la doctrina sentada por él mismo respecto a la deducibilidad de los intereses de demora en el IS, aplicable al IRPF, en el caso de que el contribuyente desarrolle una actividad económica.

Como todos recordarán, el Tribunal Supremo, en sentencia de 8 de febrero de 2021 (y posteriores) puso fin a la controversia en torno a la consideración como gasto deducible del IS de los intereses de demora tributarios y consideró que tanto los intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivados de un procedimiento de comprobación, como los intereses suspensivos, tienen la consideración de gasto deducible en dicho impuesto.

A este respecto, la sentencia resume, de forma muy didáctica, los razonamientos que, en su día, condujeron a la Sala a alcanzar su decisión en los siguientes:

- La base imponible del Impuesto se determina a partir del resultado contable**, el cual es corregido en determinados supuestos por la norma fiscal para medir la capacidad económica del sujeto pasivo. A tales efectos, hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 14 del TRLIS en el que se recogen los gastos no deducibles.
- Los intereses de demora no se encuentran recogidos expresamente como gasto no deducible**. En efecto, para que los intereses de demora pudieran considerarse gastos no deducibles en el IS deberían recogerse como tales expresamente en la norma, cosa que no sucede.

En este sentido, se realizan las siguientes consideraciones:

- Los **intereses de demora tienen carácter indemnizatorio**, pues su objeto es compensar por el retraso en el cumplimiento de la obligación principal. No tienen, por tanto, naturaleza sancionadora por lo que no se incluyen en la letra c) del artículo 14 del TRLIS -aplicable por razones temporales-.
- Tampoco son donativos o liberalidades (letra e) del citado artículo 14 TRLIS puesto que su pago no es voluntario sino impuesto por el ordenamiento jurídico.
- Aunque la letra f) del artículo 15 de la LIS (Ley 27/2014) referida a la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no se encontraba recogida en la legislación anterior y, por tanto, no sería aplicable al caso, la Sala se pronuncia sobre ello, en el sentido de establecer que **los intereses de demora constituyen una obligación accesoria, tienen como detonante el incumplimiento de una obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento**; al contrario, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige. En definitiva, no se podría negar la deducibilidad del gasto amparándose en este precepto.

iii) Los intereses de demora tienen carácter financiero, conforme a las normas contables, y están correlacionados con los ingresos, al estar conectados con el ejercicio de la actividad empresarial.

iv) Los intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio, puesto que su objeto es resarcir a la Administración pública por el retraso en el pago motivado por la interposición de reclamaciones o recursos, por lo que también tienen la consideración de gastos deducibles en el Impuesto.

v) La deducción de los gastos examinados está sometida a la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros del artículo 20 del TRLIS (art. 16 de la LIS).

Partiendo de lo anterior y, teniendo en cuenta que en el ámbito del IRPF la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se realiza por remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades, en los casos en los que el contribuyente desarrolle una actividad económica, **tanto los intereses de demora exigidos por la Administración en la liquidación practicada en un procedimiento de comprobación, como los devengados por la suspensión de la ejecución de un acto administrativo impugnado, tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible** y dada su naturaleza de gastos financieros están sometidos a los límites de deducibilidad contenidos en el artículo 16 de la LIS, aplicables también al impuesto sobre la renta de las personas físicas.



[Avalancha de impugnaciones del Impuesto a los ricos antes de que falle el TC](#)



Eclosión de impugnaciones del impuesto a los ricos. El anuncio que hizo la Asociación Española Fiscales (Aedaf) en julio sobre esta avalancha, que preveían que iba a ocurrir en septiembre se reforzada ahora por la posibilidad de que el Tribunal Constitucional (TC) resuelva a finales de recursos que ha admitido contra el impuesto.

Vozpopuli, 26-09-2023

[España tiene el único impuesto de Patrimonio de toda la UE](#)



España es el único país de la Unión Europea que tiene un Impuesto sobre el Patrimonio. En ningún país existe esa misma figura. Y el objetivo de la ministra de Hacienda, María Jesús Montero es que el sistema fiscal español siga siendo una excepción en la UE y vaya contra los estándares europeos. Esta situación no deja de ser un tanto contradictoria con la ambición del Ministerio de converger con Europa en puntos como los niveles de recaudación, pero la intención es clara y ella misma la puso de manifiesto la pasada semana.

El Mundo, 26-09-2023

[Hacienda estudia ampliar a autónomos las deducciones por comidas y coche](#)



La Agencia Tributaria ultima el informe de conclusiones sobre la reforma fiscal para los autónomos. Las asociaciones de autónomos han pedido que se permita reducir más las deducciones por comida o locomoción, al igual que hacen las empresas. Estos son los puntos en los que ya hay propuestas que la Administración tiene sobre la mesa y sobre las que se tendrá que pronunciar.

El economista, 19-09-2023

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).