

# Newsletter Tributario

---

España

**GARRIGUES**

Octubre 2023

## Índice

### 1. Sentencias

- 1.1 Libre circulación de capitales. - Es contrario al Derecho de la UE limitar una ventaja fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones en función del lugar en el que se sitúen los inmuebles heredados
- 1.2 Ayudas de Estado. – El interés compuesto para la recuperación de ayudas de Estado se debe calcular sobre el principal de la ayuda y los intereses simples devengados y no pagados a 19 de mayo de 2004
- 1.3 Impuesto sobre Sociedades. – Si no se prueba la afectación de los vehículos a la actividad, se debe presumir que es del 50%, conforme a la regla establecida en la normativa de IVA
- 1.4 Impuesto sobre Sociedades. – No se pierde el derecho al régimen de neutralidad cuando no se efectúa la correspondiente comunicación, con independencia de las eventuales sanciones
- 1.5 Impuesto sobre Sociedades. – La escisión total no proporcional se debe beneficiar del régimen de neutralidad fiscal aunque los patrimonios escindidos no constituyan ramas de actividad
- 1.6 IRPF. – La prestación de servicios como autónomo de forma puntual después del despido no afecta a la exención aplicada a la indemnización
- 1.7 IVA. - La concesión de un regalo a los nuevos suscriptores de una revista es una prestación accesoria a la principal de lectura

- 1.8 IVA. - El derecho a la modificación de la base imponible del IVA no se pierde por concurso del deudor aunque se ejercite fuera de plazo, pero sí se pierde en los casos de condonaciones de deudas
- 1.9 ITPAJD. – Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división horizontal y la extinción del condominio solo procede que se liquide la segunda
- 1.10 ISD. – Para aplicar la reducción por donación de una empresa individual, el requisito de edad se debe exigir a cada uno de los cónyuges donantes
- 1.11 Entrada y registro. – La Inspección no puede copiar los datos de un dispositivo electrónico personal sin autorización judicial
- 1.12 Procedimiento administrativo. – La presentación de una autoliquidación con exención o no sujeción al tributo interrumpe el plazo de prescripción
- 1.13 Procedimiento de gestión. – La Administración está obligada a declarar de forma expresa la caducidad del procedimiento de gestión tributaria
- 1.14 Procedimiento de inspección. – Es nula la liquidación practicada sin valorar las alegaciones del contribuyente
- 1.15 Responsabilidad tributaria. – La responsabilidad subsidiaria de los administradores tiene carácter sancionador
- 1.16 Procedimiento sancionador. - El TJUE analiza el principio *non bis in idem* en relación con diversas sanciones penales
- 1.17 Delito fiscal. – Una controversia jurídica entre la Inspección de Hacienda y el contribuyente no se puede convertir en el origen de un proceso penal

- 1.18 Procedimiento de revisión. - Una sentencia del Tribunal Supremo que confirma la nulidad del planeamiento urbanístico es un documento de valor esencial a efectos del recurso extraordinario de revisión frente a la ponencia de valores

## 2. Resoluciones

- 2.1 IRPF e ITPyAJD. – Si la Administración entiende que el valor de adquisición comprobado a efectos del ITPyAJD no es válido para calcular la ganancia patrimonial en el IRPF, lo debe motivar suficientemente
- 2.2 Impuesto sobre el Patrimonio/exención de empresa familiar. – Aunque el cargo de administrador sea gratuito, si se reciben retribuciones de la entidad por otros servicios prestados en exclusiva, se entenderá cumplido el requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección
- 2.3 ISD. – La bonificación de la Comunidad de Madrid para las donaciones es aplicable, aunque se documente ante un notario extranjero
- 2.4 Procedimiento de recaudación. - El TEAC fija nuevos criterios en relación con supuestos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria

## 3. Consultas

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La pérdida derivada de la venta de existencias en el grupo fiscal es deducible si se corresponde con un deterioro real de dichas existencias
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - Se analiza la aplicación del régimen de *patent-box* a una cesión del uso de patentes entre entidades de un grupo fiscal
- 3.3 Impuesto sobre Sociedades. - Las transmisiones de participaciones en sociedades fotovoltaicas que no han

iniciado la fase de construcción se pueden beneficiar de la exención del artículo 21 de la Ley

- 3.4 IRPF. - Se aclara la tributación del *carried interest*
- 3.5 IRPF. - Un empleado despedido se podrá seguir beneficiando de la exención para las primas de seguro médico satisfechas por la entidad para la que trabajaba
- 3.6 IRPF. - El acceso al régimen de jubilación supone la pérdida del régimen de impatriados si no se inicia una nueva relación laboral o mercantil
- 3.7 IRPF/Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre el Patrimonio. - El disfrute de la pensión de jubilación contributiva es compatible con la realización de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles
- 3.8 ICIO. – Las ordenanzas no pueden establecer distintos tipos de gravamen en función del tipo de construcción, instalación u obra o del suelo en que aquellas se realicen
- 3.9 Plusvalía municipal. - Se aclara cómo calcular el incremento de valor de un terreno cuando el transmitente adquirió la propiedad en distintos momentos

#### 4. Normativa

- 4.1 Se modifican los modelos 189 y 720 de declaración informativa

#### 5. Otros

- 5.1 Se incluyen los criptoactivos en el ámbito de la cooperación administrativa entre Estados miembros y se modifica la DAC6 respecto de quienes tienen deber de secreto profesional
- 5.2 La UE actualiza el listado de jurisdicciones no cooperativas

## 1. Sentencias

### 1.1 Libre circulación de capitales. - Es contrario al Derecho de la UE limitar una ventaja fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones en función del lugar en el que se sitúen los inmuebles heredados

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 12 de octubre de 2023](#). Asunto C-670/21**

La normativa alemana reguladora del Impuesto sobre Sucesiones prevé que los inmuebles edificados que no formen parte de un patrimonio empresarial y que sean arrendados con fines residenciales se tasan, a efectos del cálculo del impuesto, en el 90% de su valor de mercado, siempre que estén situados en territorio nacional, en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE) o en un Estado del Espacio Económico Europeo. El resto de los inmuebles se valorarán por su valor de mercado íntegro.

El TJUE considera que dicha norma es contraria a la libertad de circulación de capitales, porque hace depender el disfrute de la ventaja fiscal del lugar en el que radican los bienes que forman parte de la herencia. A juicio del tribunal, esta diferencia de trato no se justifica ni por la política de vivienda social alemana, ni por la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales.

### 1.2 Ayudas de Estado. – El interés compuesto para la recuperación de ayudas de Estado se debe calcular sobre el principal de la ayuda y los intereses simples devengados y no pagados a 19 de mayo de 2004

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 28 de septiembre de 2023](#)**

En su Decisión 2002/820/CE, de 11 de julio de 2001, la Comisión Europea declaró incompatible con el mercado común el crédito a las empresas residentes en Álava del 45% de sus inversiones, por considerarlo ayuda de Estado, ordenando su recuperación junto con los intereses computados desde la puesta a disposición del crédito. Según la Comisión Europea, en estos casos se debe aplicar un interés compuesto desde el 20 de mayo de 2004, en virtud de lo establecido en el artículo 11 del Reglamento 794/2004 de la Comisión de 21 de abril de 2004, que entró en vigor en dicha fecha. Para períodos anteriores, se debe aplicar un interés simple.

El Tribunal Supremo concluye que el referido interés compuesto se debe calcular tomando como base de cálculo el importe de la ayuda a recuperar más los intereses simples devengados y no pagados con anterioridad al 19 de mayo de 2004. Si no se aplicara el interés compuesto sobre la integridad de la cantidad debida en 2004, los intereses generados hasta ese momento no se habrían actualizado financieramente desde entonces, convirtiendo la ayuda en una financiación más ventajosa de la que se habría obtenido en condiciones normales. Se produciría, por tanto, un incumplimiento de la finalidad pretendida en el procedimiento de recuperación, que es volver a la situación anterior a la ayuda.

### **1.3 Impuesto sobre Sociedades. – Si no se prueba la afectación de los vehículos a la actividad, se debe presumir que es del 50%, conforme a la regla establecida en la normativa de IVA**

**Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. [Sentencia de 11 de julio de 2023](#)**

La Inspección tributaria rechazó la deducibilidad de los gastos derivados de la adquisición de vehículos para su cesión a los directivos de una empresa, por entender que, al no haber probado su afectación plena a la actividad de la empresa, dicha cesión constituía una liberalidad. La recurrente alegó que los vehículos estaban plenamente afectos a la actividad y como prueba de ello demostró que no imputaba ninguna renta en especie a los directivos.

El tribunal confirma que esta explicación de la sociedad no es suficiente para entender que los vehículos estaban totalmente afectos a la actividad, pero subraya que tampoco la Administración había acreditado que los vehículos no estaban afectos en ningún grado. Por ello, entiende razonable acudir a la presunción contemplada en la Ley del IVA, que establece que los vehículos se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50%, aceptando la deducibilidad del 50% del gasto incurrido. En su opinión, esta es la solución más congruente con el ordenamiento jurídico, aunque se trate de impuestos distintos.

### **1.4 Impuesto sobre Sociedades. – No se pierde el derecho al régimen de neutralidad cuando no se efectúa la correspondiente comunicación, con independencia de las eventuales sanciones**

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 28 de junio de 2023](#)**

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid recuerda que el régimen de neutralidad fiscal es el aplicable, por defecto, a las operaciones de reorganización que se regulan en él (fusiones, escisiones, aportaciones de activos, etc.) salvo que se renuncie a su aplicación.

Por este motivo, aunque la norma exige que se comunique a la Administración el acogimiento al régimen, la falta de esta comunicación no puede conducir a que se niegue el derecho a su aplicación y, entre otras, el derecho a que (como ocurría en el caso analizado) la entidad absorbente en una fusión pudiera compensar las bases imponibles negativas de la entidad absorbida. Todo ello con independencia de que esta falta de comunicación pueda ser merecedora de la correspondiente sanción por infracción tributaria grave.

### **1.5 Impuesto sobre Sociedades. – La escisión total no proporcional se debe beneficiar del régimen de neutralidad fiscal aunque los patrimonios escindidos no constituyan ramas de actividad**

**Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. [Sentencia 13 de junio de 2023](#)**

Se analiza el supuesto de una escisión total cuyo objeto era separar las participaciones de dos grupos familiares, asignando las participaciones en cada sociedad beneficiaria de la escisión a un grupo familiar (escisión no proporcional). Los patrimonios escindidos no constituían previamente ramas de actividad autónomas. Según la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las escisiones no proporcionales no se pueden beneficiar del régimen de neutralidad fiscal, salvo que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad en

sede de la entidad escindida. Sobre la base de lo anterior, la Administración tributaria rechazó la aplicación del régimen de neutralidad.

El Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sin embargo, acepta la aplicación de dicho régimen. Según el tribunal, la existencia previa de ramas de actividad diferenciadas en sede de la entidad escindida no es un requisito previsto en la Directiva 2009/133/CE, de 19 de octubre de 2009, del Consejo de la UE. De hecho, la Comisión Europea ha iniciado un expediente de infracción frente a España por entender que la exigencia de este requisito vulnera la finalidad de la directiva. Por este motivo, aunque dicho procedimiento de infracción no ha finalizado, se puede concluir que el requisito previsto por la normativa española vulnera la finalidad de la directiva.

## 1.6 IRPF. – La prestación de servicios como autónomo de forma puntual después del despido no afecta a la exención aplicada a la indemnización

**Tribunal Superior de Justicia de Valencia. [Sentencia de 13 de junio de 2023](#)**

La normativa del IRPF establece que la exención en las indemnizaciones por despido está condicionada a la efectiva desvinculación del trabajador. A estos efectos, se presume (salvo prueba en contrario) que dicha desvinculación no se produce si el trabajador vuelve a prestar servicios para la misma empresa (o una entidad vinculada) en los tres años posteriores al despido. En el supuesto analizado en esta sentencia, el trabajador despedido volvió a prestar servicios para la empresa durante el año posterior al cese, pero como autónomo y de forma puntual.

El tribunal acepta el derecho del trabajador al mantenimiento de la exención. Aunque, según el tribunal, corresponde probar al contribuyente su efectiva desvinculación de la empresa, no se puede concluir automáticamente que no ha habido desvinculación por cualquier relación posterior al despido entre la empresa y el contribuyente, siempre que esta no sea equivalente, desde un punto de vista funcional, a la que mantenía antes del despido.

## 1.7 IVA. - La concesión de un regalo a los nuevos suscriptores de una revista es una prestación accesoria a la principal de lectura

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 5 de octubre de 2023](#). Asunto C-505/22**

Una sociedad establecida en Portugal edita y comercializa revistas que vende mediante suscripción. En el marco de una campaña promocional, ofrece a sus nuevos suscriptores un regalo consistente en una tablet o un teléfono inteligente tras el pago de la primera mensualidad, cuyo importe es idéntico al de las siguientes mensualidades.

El TJUE concluye que la entrega del regalo no se debe considerar realizado a título gratuito a efectos del artículo 16 de la Directiva de IVA 2006/112 (en cuyo caso habría un autoconsumo). Por el contrario, se debe entender que es parte de una única operación onerosa, en la que la concesión del regalo sería una operación accesoria a la principal.



## 1.8 IVA. - El derecho a la modificación de la base imponible del IVA no se pierde por concurso del deudor aunque se ejercite fuera de plazo, pero sí se pierde en los casos de condonaciones de deudas

### Audiencia Nacional. Sentencias de [10 de mayo](#) y [14 de septiembre](#) de 2023

La Audiencia Nacional ha analizado en estas sentencias dos supuestos de modificación de la base imponible del IVA:

- (i) Créditos concursales: la Ley del IVA (artículo 80. Tres) establece un plazo para modificar la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y, después del devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. Este plazo es de dos meses a partir del plazo máximo de un mes establecido en el artículo 21.1. 5º de la Ley Concursal. Se plantea si, superado dicho plazo, se pierde el derecho a realizar la modificación.

En el caso analizado, se daban las siguientes circunstancias: (i) La entidad fue objeto de un procedimiento de verificación de datos en relación con la autoliquidación de IVA de enero de 2016, que finalizó mediante liquidación provisional (en la que se denegaba la modificación de la base imponible, por haber sido realizada fuera de plazo -más de dos años después del plazo legal máximo-), que posteriormente adquirió firmeza; (ii) más adelante fueron iniciados nuevos procedimientos de verificación de datos a los efectos de arrastrar los efectos de la regularización anterior a las autoliquidaciones de los periodos siguientes. Las nuevas liquidaciones provisionales son las que están en el origen del procedimiento que analiza la Audiencia Nacional.

El tribunal concluye que el plazo otorgado por la ley constituye un requisito de carácter meramente formal y no material, por lo que su incumplimiento no puede conducir a la pérdida del derecho del acreedor a recuperar las cuotas del impuesto que ni ha percibido ni va a percibir. Lo contrario lesionaría el principio de neutralidad. Además, aunque en el caso analizado se dejó firme la liquidación correspondiente al periodo inicial, dicha circunstancia no puede impedir hacer efectivo el derecho a la recuperación del IVA, dado que de otro modo se infringiría dicho principio de neutralidad.

- (ii) Acuerdos extrajudiciales: se analiza el caso de un centro deportivo que reclamó judicialmente a un promotor una indemnización por el retraso en la entrega de una ejecución de obra y por los daños derivados de su mala ejecución. Frente a ello, el promotor reclamó al centro deportivo el importe que estaba pendiente de pago por la realización de la obra. Tras las pertinentes apelaciones, las actuaciones se archivaron porque las partes alcanzaron un acuerdo transaccional, en el que se pactó reducir el precio a percibir por el promotor. Conforme a dicho acuerdo, el promotor emitió una factura rectificativa en la que minoraba la cantidad inicialmente facturada al centro deportivo, solicitando la correspondiente devolución del IVA inicialmente repercutido.

La Administración tributaria consideró improcedente dicha factura rectificativa porque, a su juicio, lo que se había acordado era una condonación de deuda, supuesto que no está recogido entre los que permiten la modificación de la base imponible del artículo 80 de la ley del impuesto. La Audiencia Nacional desestima el

recurso contencioso-administrativo interpuesto por el promotor, confirmando la posición sostenida por la Administración.

### **1.9 ITPAJD. – Cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división horizontal y la extinción del condominio solo procede que se liquide la segunda**

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 18 de octubre de 2023](#)**

El Tribunal Supremo confirma que, cuando en un mismo documento notarial se formaliza la división del régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicación a los comuneros de su porción, a los efectos de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), solo procederá que se liquide por la extinción del condominio, dado que la división horizontal es una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común.

Según el tribunal, no se puede obligar a tributar dos veces por la modalidad de AJD cuando ambas operaciones se integran en la misma escritura notarial y se formalizan de forma simultánea con las subsiguientes adjudicaciones a cada copropietario. En estos casos es evidente que la finalidad de la división horizontal es, precisamente, poner fin a la situación de comunidad con la consiguiente adjudicación de los inmuebles a cada propietario.

### **1.10 ISD. – Para aplicar la reducción por donación de una empresa individual, el requisito de edad se debe exigir a cada uno de los cónyuges donantes**

**Tribunal Supremo. Sentencias de 19 de septiembre de 2023 (recursos [7855/2021](#) y [8196/2021](#)) y 20 de septiembre de 2023 (recurso [7852/2021](#))**

El artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) establece una bonificación para las donaciones de empresas familiares en favor del cónyuge, descendientes o adoptados cuando, entre otros requisitos, el donante tenga 65 años o más o esté en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

En estas sentencias se analizan diversas donaciones efectuadas por cónyuges en régimen de gananciales en favor de sus hijos, en las que estos aplicaron la bonificación porque uno de los padres, en cada caso, tenía más de 65 años. El Tribunal Supremo concluye que, en estos casos, hay dos donaciones (una por cada cónyuge) por lo que solo se puede aplicar la bonificación sobre la realizada por el cónyuge que cumple el referido requisito de edad.

### **1.11 Entrada y registro. – La Inspección no puede copiar los datos de un dispositivo electrónico personal sin autorización judicial**

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 29 de septiembre de 2023](#)**

Durante una comparecencia en las oficinas de la AEAT, la Inspección solicitó realizar una copia del ordenador personal del contribuyente. Ante la negativa de este, los actuarios adoptaron medidas cautelares, copiando la información contenida en el equipo portátil y precintando la copia. Unos meses después, atendiendo a la solicitud de la Inspección, se dictó auto que autorizó el acceso a los datos con trascendencia tributaria previamente copiados. El Tribunal Supremo concluye de la siguiente forma:

- (i) El supuesto analizado no constituye una entrada en un domicilio constitucionalmente protegido. El derecho fundamental concernido no es, por tanto, el de la inviolabilidad del domicilio, sino que lo son los de intimidad personal y familiar, secreto de las comunicaciones y protección de datos.
- (ii) Las reglas de competencia y procedimiento para la autorización judicial de entrada en domicilio son inidóneas para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de datos contenidos en un ordenador, cuando esa actuación se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido de derechos fundamentales.

No obstante, la doctrina del Tribunal Supremo en relación con las exigencias de la autorización de acceso y entrada a domicilios constitucionalmente protegidos es extensible a las actuaciones administrativas que tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos, que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar, al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos.

- (iii) Tales exigencias, que deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, no se pueden basar, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación.
- (iv) La exigencia de proporcionalidad impone que se seleccione, con anterioridad al copiado de datos, aquella información con trascendencia tributaria relevante para la comprobación.

Conforme a lo anterior, el Tribunal Supremo considera que se han vulnerado los derechos constitucionales a la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal en el caso analizado, dado que se ha producido un acceso íntegro e indiscriminado a los datos de contenido personal de un ordenador y dicho acceso ha sido acordado antes de contar con autorización judicial.

## 1.12 Procedimiento administrativo. – La presentación de una autoliquidación con exención o no sujeción al tributo interrumpe el plazo de prescripción

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 22 de septiembre de 2023](#)

Un contribuyente obtuvo la adjudicación de un inmueble en subasta judicial mediante decreto de adjudicación dictado el 1 de octubre de 2012. El 7 de noviembre de 2012 se extendió testimonio del decreto de adjudicación. El 30 de mayo de 2016 el contribuyente presentó autoliquidación por la modalidad de AJD del ITPyAJD sin ingreso, al considerar que la operación no estaba sujeta a AJD. La Agencia Tributaria Andaluza inició un procedimiento de comprobación limitada, al final del cual, en septiembre de 2017, dictó liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del ITPyAJD.

El contribuyente entendía que el derecho de la Administración a practicar la liquidación en concepto de TPO estaba prescrito, debido a que la autoliquidación presentada el 30 de mayo de 2016 no pudo tener efectos interruptivos de la prescripción del TPO y a la fecha de la notificación de la liquidación de esta modalidad ya había transcurrido un plazo superior a 4 años desde la adjudicación.

El Tribunal Supremo concluye, sin embargo, que la presentación de una autoliquidación acompañada del documento en el que se contiene el hecho con trascendencia tributaria es un acto conducente a la liquidación o autoliquidación del impuesto, con independencia del resultado de dicha autoliquidación. Se trata de una actuación que permite a la Administración tomar conocimiento del hecho con trascendencia tributaria y ejercer sus competencias para su comprobación y, en su caso, liquidación y exacción, por lo que sí tiene efectos interruptivos de la prescripción.

### **1.13 Procedimiento de gestión. – La Administración está obligada a declarar de forma expresa la caducidad del procedimiento de gestión tributaria**

**Tribunal Supremo. Sentencias de 21 de septiembre de 2023 (recursos [8101/2021](#), [8105/2021](#) y [8213/2021](#)) y 29 de septiembre de 2023 (recursos [8103/2021](#) y [8100/2021](#))**

En estas sentencias se analiza la trascendencia que tiene la falta de declaración de la caducidad de un procedimiento de gestión sobre un procedimiento de inspección que se inicie posteriormente. El Tribunal Supremo concluye de la siguiente forma:

- (i) Transcurrido el plazo máximo legal para notificar la correspondiente liquidación en el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, la caducidad se entenderá producida *ex lege*, pero deberá ser declarada de forma expresa.
- (ii) Sin esa declaración expresa no es posible iniciar un procedimiento de inspección respecto del mismo concepto tributario y período impositivo ni se podrán considerar los documentos y elementos de prueba obtenidos en el procedimiento caducado.

### **1.14 Procedimiento de inspección. – Es nula la liquidación practicada sin valorar las alegaciones del contribuyente**

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 12 de septiembre de 2023](#)**

Un obligado tributario presentó alegaciones el último día del plazo otorgado en el trámite de audiencia previo al acta. No obstante, un día antes la Inspección ya había incoado el acta de disconformidad, sin tener en cuenta, por tanto, lo alegado por el contribuyente. Las alegaciones frente al acta se presentaron el último día de plazo, que coincidió con la fecha en que se dictó el acuerdo de liquidación (que confirmaba la propuesta contenida en el acta). En el acuerdo se indicaba que no se habían presentado alegaciones frente al acta, si bien se valoraban las alegaciones realizadas en el trámite de audiencia. El plazo máximo para notificar la liquidación vencía unos días después a la fecha en que fue notificada.

El Tribunal Supremo anula la liquidación por los siguientes motivos:

- (i) La audiencia del interesado en los procedimientos es un derecho constitucional que, en el ámbito tributario, está reconocido en el artículo 157 de la Ley General Tributaria (LGT), que se refiere al trámite de audiencia previo al acta y al trámite de alegaciones al acta previo a la liquidación. El incumplimiento de estos trámites determina la nulidad del procedimiento cuando su inexistencia supone una disminución efectiva y real de garantías del interesado, es decir, una indefensión material.
- (ii) En el caso analizado se debe anular la liquidación, al haber sido practicada sin valorar las alegaciones al acta (dado que lo que se valoró en la liquidación fueron las alegaciones realizadas en el trámite de audiencia).

## 1.15 Responsabilidad tributaria. – La responsabilidad subsidiaria de los administradores tiene carácter sancionador

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 2 de octubre de 2023](#)

Se plantea si es posible la suspensión sin garantías del importe consignado en un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria fundamentado en el artículo 43.1 a) de la LGT, cuando dicho acuerdo incluye la deuda tributaria (cuota e intereses de demora) y sanciones. El referido artículo se refiere a la responsabilidad subsidiaria de administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas por las infracciones tributarias cometidas por estas, cuando no hubiesen realizado los actos necesarios de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellas.

El Tribunal Supremo anticipa que la responsabilidad subsidiaria regulada en el 43.1.a) de la LGT tiene naturaleza sancionadora.

No obstante, según el tribunal, ello no da derecho a la suspensión automática del importe correspondiente a la deuda tributaria. El legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores. Por tanto, el inciso del artículo 212.3.b), segundo párrafo, *in fine*, de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con la Constitución y, en concreto, con el principio de igualdad.

En el mismo sentido se pronunció el Tribunal Supremo en la [Sentencia de 7 de febrero de 2023](#) en relación con la responsabilidad solidaria regulada en el artículo 42.1.a) de la LGT, referido a quienes hayan causado o colaborado activamente en la realización de una infracción tributaria.

## 1.16 Procedimiento sancionador. - El TJUE analiza el principio *non bis in idem* en relación con diversas sanciones penales

### Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencias de 14 de septiembre de 2023. Asuntos [C-820/21](#) y [C-55/22](#)

El TJUE recuerda que la imposición de dos sanciones de naturaleza penal por los mismos hechos no infringe la prohibición del *bis in idem* siempre que: (i) la posibilidad de acumular ambas sanciones esté prevista por ley, (ii) las sanciones acumuladas se refieran a aspectos diferentes de la misma conducta infractora, (iii) existan normas claras y precisas que prevean qué actos y omisiones pueden dar lugar a una acumulación de sanciones, y (iv) la primera sanción sea tenida en cuenta al evaluar la segunda, de forma que el conjunto de sanciones impuestas se corresponda con la gravedad de las infracciones cometidas (principio de proporcionalidad). Con base en lo anterior, concluye:

- (i) Que no es contraria a dicho principio una normativa nacional como la búlgara, que permite castigar a quienes cometan una infracción grave de la normativa reguladora de productos sujetos a impuestos especiales con la imposición de una sanción pecuniaria y, además, con la revocación de la autorización de explotación de un depósito fiscal de tales productos, siempre que dicha revocación (y, en especial, su carácter definitivo) no constituya una medida desproporcionada en relación con la gravedad de la infracción.

- (ii) Que, sin embargo, sí vulnera dicho principio la normativa austriaca en materia de juegos de azar, que permite sancionar penalmente a una persona por infringir una disposición de dicha normativa aun cuando, respecto de ese mismo sujeto, ya existe una resolución judicial firme, recaída tras la correspondiente valoración de la prueba, que le absolvió de la comisión de otra infracción derivada de la misma conducta, pero basada en una disposición diferente de la misma ley.

### 1.17 Delito fiscal. – Una controversia jurídica entre la Inspección de Hacienda y el contribuyente no se puede convertir en el origen de un proceso penal

#### **Tribunal Supremo. Sentencia de la Sala de lo Penal, de 24 de octubre de 2023**

Un contribuyente firmó un contrato a través del cual cedió la explotación de sus derechos de imagen a una sociedad situada en el extranjero. La Administración consideró que esta cesión era un negocio jurídico simulado, concebido como estrategia para defraudar a la Hacienda Pública española, impidiendo la correcta tributación de los rendimientos asociados a los derechos de imagen (sin perjuicio de que estos hubieran sido declarados, aunque con una calificación distinta a la considerada por Hacienda). Como consecuencia de lo anterior, se le imputaron tanto al futbolista como a sus asesores fiscales delitos contra la Hacienda Pública (artículo 305 del Código Penal). La sala de instancia absolvió a los acusados.

El Tribunal Supremo subraya que en la sentencia de instancia se descartó el delito con base en la existencia de diversas pruebas, que permitieron al tribunal, entre otros, negar la existencia de dolo, lo que cierra cualquier posibilidad a que el Tribunal Supremo modifique el pronunciamiento absolutorio. La propia doctrina del Tribunal Supremo, en línea con la jurisprudencia constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos humanos, establece que (i) no se puede sustituir un pronunciamiento absolutorio por otro de condena sin haber presenciado la actividad probatoria desarrollada en la instancia, (ii) ni se puede subvertir la valoración probatoria llevada a cabo en la instancia o apelación respecto de la concurrencia o ausencia de dolo.

Por otro lado, el tribunal recuerda que el artículo 305 del Código Penal exige una conducta defraudatoria. Por ello, se deberían considerar atípicas las acciones ajenas a cualquier propósito de ocultación de rentas, en las que lo que está en juego no es la acreditación de una voluntad defraudatoria, sino una controversia jurídica entre la Inspección de Hacienda y el contribuyente. Cuando la liquidación presentada por el sujeto pasivo hace aflorar las ganancias obtenidas en cualquier actividad económica y ofrece a la Hacienda Pública una vía de tributación que los servicios de inspección consideran incorrecta, ese desencuentro interpretativo referido no al 'qué', sino al 'cuánto', no se puede convertir en el origen de un proceso penal.



### **1.18 Procedimiento de revisión. - Una sentencia del Tribunal Supremo que confirma la nulidad del planeamiento urbanístico es un documento de valor esencial a efectos del recurso extraordinario de revisión frente a la ponencia de valores**

#### **Audiencia Nacional. Sentencia de 16 de junio de 2023**

Los actos firmes de la Administración tributaria y las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos se pueden revisar cuando aparece un “documento de valor esencial” posterior al acto o resolución recurrido o que no se pudo aportar cuando el acto o resolución se dictó, siempre que, además, dicho documento evidencie el error cometido. La interpretación del concepto de “documento de valor esencial” ha dado lugar a diversos pronunciamientos judiciales, algunos de ellos contradictorios.

En este caso, la Audiencia Nacional concluye que una sentencia del Tribunal Supremo que confirma la nulidad del planeamiento urbanístico de un municipio que sirvió de soporte para la alteración catastral de un terreno, constituye un “documento de valor esencial” a efectos del recurso extraordinario de revisión interpuesto frente a la resolución de Catastro que aprobó la ponencia de valores del municipio.

Según el tribunal, la sentencia del Tribunal Supremo es especialmente relevante (i) porque anuló el instrumento urbanístico que sirvió de base a la calificación que motivó la nueva valoración catastral del terreno, y (ii) por los efectos que la jurisprudencia ha atribuido a estas situaciones sobrevenidas en las que se acredita la ineficacia o, directamente, la ausencia del correcto desarrollo del planeamiento.

## **2. Resoluciones**

### **2.1 IRPF e ITPyAJD. – Si la Administración entiende que el valor de adquisición comprobado a efectos del ITPyAJD no es válido para calcular la ganancia patrimonial en el IRPF, lo debe motivar suficientemente**

#### **Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias. Resolución de 31 de agosto de 2022**

Un contribuyente calculó la ganancia derivada de la venta de un inmueble considerando como valor de adquisición el validado por la Junta de Galicia en el marco de un procedimiento de comprobación de valores relativo al ITPyAJD. La Administración rechazó la utilización de dicho valor como precio de adquisición a efectos del IRPF, porque la normativa de este impuesto hace referencia al valor real, que no tiene por qué coincidir con el comprobado a efectos de ITPyAJD.

El TEAR de Canarias reconoce que las bases imponibles del IRPF y del ITPyAJD asociadas a una misma transmisión patrimonial no son iguales ni tienen por qué serlo, porque se trata de tributos de distinta naturaleza. No obstante, ello no impide que el valor comprobado del inmueble por la adquisición a efectos del ITPyAJD pueda servir para determinar el valor de adquisición en el IRPF. Por ello, ante un valor comprobado a efectos de ITPyAJD, lo que la Administración debe hacer es (i) verificar si ha adquirido firmeza y, en tal caso (ii) si decide que ese valor no es válido a efectos del IRPF, dictar un pronunciamiento suficientemente motivado.

## 2.2 Impuesto sobre el Patrimonio/exención de empresa familiar. – Aunque el cargo de administrador sea gratuito, si se reciben retribuciones de la entidad por otros servicios prestados en exclusiva, se entenderá cumplido el requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. [Resolución de 16 de junio de 2023](#)**

La exención de participaciones en empresas familiares en el Impuesto sobre el Patrimonio exige, entre otros requisitos, que se ejerzan efectivamente funciones de dirección y que se reciba por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. El Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, enumera diversos cargos cuyo ejercicio permite entender que se realizan esas funciones de dirección (presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente), siempre que impliquen una efectiva intervención en las necesidades de la empresa.

En el caso analizado en esta resolución el sujeto era administrador de la sociedad, pero con cargo gratuito según los estatutos sociales, obteniendo retribuciones de la entidad que derivaban de una prestación de servicios de piloto y de la cesión de derechos de imagen. El TEAR de Cataluña concluye de la siguiente forma:

- (i) La enumeración reglamentaria es meramente ejemplificativa. Cualquier otro cargo que implique el desempeño de funciones directivas que supongan una efectiva intervención en el día a día de las decisiones empresariales será, por tanto, válido para la exención.
- (ii) Siguiendo el criterio del TEAC (en resoluciones de 26 de febrero de 2021 y de 23 de noviembre de 2021), lo esencial no es la denominación empleada en el contrato suscrito entre la entidad y el obligado tributario, sino si este realiza de forma clara y fehaciente funciones de dirección. Una vez demostrada la realización de esas funciones, aunque las remuneraciones provengan de otros servicios prestados (en exclusiva) a la sociedad, no cabe negar el cumplimiento del requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección.

## 2.3 ISD. – La bonificación de la Comunidad de Madrid para las donaciones es aplicable, aunque se documente ante un notario extranjero

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. [Resolución de 12 de mayo de 2023](#)**

La Comunidad de Madrid establece una bonificación del 99% de la cuota del ISD para las donaciones siempre que, entre otros requisitos, éstas se formalicen en documento público.

El TEAR de Madrid entiende que este requisito se cumple cuando la donación conste en documento privado con las firmas legitimadas por un notario extranjero, siempre que se cumpla la legislación notarial del país correspondiente, más aún cuando, como en el caso analizado, el documento consta de Apostilla de La Haya, lo que confirma su condición de documento público.



## 2.4 Procedimiento de recaudación. - El TEAC fija nuevos criterios en relación con supuestos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria

### Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 17 de julio ([6794/2020](#) y [6516/2021](#)) y de [14 de septiembre de 2023](#)

El TEAC ha emitido varias resoluciones en las que analiza supuestos de derivación de responsabilidad solidaria y subsidiaria, fijando los siguientes criterios:

- (i) Grupos de sociedades: no procede iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria para exigir a las entidades integrantes de un grupo fiscal la deuda tributaria derivada de la tributación en régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades. Según el tribunal, la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 17 de marzo de 2021 \(rec. 7975/2019\)](#) con respecto a las sociedades que tributan en el régimen especial de grupo de entidades a efectos del IVA es trasladable al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, por lo que las cantidades impagadas se deben exigir a las entidades integrantes del grupo por la vía del requerimiento de pago, que estas deben atender como deudoras solidarias.
- (ii) Responsabilidad subsidiaria: de acuerdo con el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 7 de febrero de 2022 \(rec. 8207/2019\)](#), en los supuestos de responsabilidad subsidiaria, el plazo de prescripción para exigir la deuda al responsable se computa (i) bien desde la declaración de fallido del deudor principal, cuando se trate de deudas liquidadas con anterioridad a que se produzca tal declaración, (ii) bien desde el vencimiento del plazo de ingreso del deudor principal sin que este lo haya efectuado, cuando se trate de deudas nacidas con posterioridad a la declaración de fallido.

Cuando la declaración de fallido sea por toda la deuda del deudor principal, los actos de recaudación posteriores contra este serán innecesarios y, por tanto, no interrumpen la prescripción de la acción de cobro frente al responsable subsidiario (salvo que se revise la declaración de fallido y se rehabiliten determinados créditos previamente considerados como incobrables).

- (iii) Responsabilidad solidaria/subsidiaria: la responsabilidad solidaria es preferente sobre la subsidiaria. Por tanto, cuando la información que obre en el expediente o la que aporten los interesados permita inferir la existencia de posibles responsables solidarios, la Administración deberá realizar las comprobaciones pertinentes y valorar si procede declarar este tipo de responsabilidad antes de exigir la deuda a los eventuales responsables subsidiarios.

### 3. Consultas

#### 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La pérdida derivada de la venta de existencias en el grupo fiscal es deducible si se corresponde con un deterioro real de dichas existencias

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2352-23](#), de 30 de agosto de 2023**

La sociedad dominante de un grupo fiscal vende sus existencias a otra entidad del grupo por su valor de mercado, pero por debajo del coste de producción, lo que lleva al registro de una pérdida contable en las cuentas anuales individuales de la entidad transmitente.

Conforme a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el cálculo de las bases imponibles individuales correspondientes a las entidades integrantes del grupo fiscal se debe realizar teniendo en cuenta los requisitos y calificaciones establecidos en la normativa contable para la determinación del resultado contable y los establecidos en la ley del impuesto para la determinación de la base imponible, pero referidos al grupo fiscal. En virtud de ello:

- (i) Si la pérdida se corresponde, en los términos del artículo 43 de las normas de consolidación contable, con el deterioro de valor de las existencias en el ejercicio de la transmisión, dicho deterioro se deberá reconocer en las cuentas consolidadas y no será objeto de eliminación. Por tanto, tampoco se deberá eliminar al calcular la base imponible. Es decir, este deterioro contable será deducible.
- (ii) Si la pérdida es superior al deterioro, el exceso deberá ser objeto de eliminación a efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal. Su posterior integración en la base imponible consolidada se producirá cuando se transmitan las existencias a terceros, o bien cuando haya una nueva depreciación de las existencias, hasta alcanzar o superar el valor de aquellas pérdidas.
- (iii) En todo caso, si las existencias deterioradas recuperan su valor estando aún en el grupo fiscal, el importe correspondiente a dicha recuperación de valor se deberá integrar en la base imponible del grupo.

#### 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - Se analiza la aplicación del régimen de *patent-box* a una cesión del uso de patentes entre entidades de un grupo fiscal

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2297-23](#), de 31 de julio de 2023**

Una entidad integrante de un grupo fiscal realizó una escisión parcial (a la que aplicó el régimen de neutralidad fiscal), en virtud de la cual transmitió la rama actividad de innovación en beneficio de otra sociedad del grupo. Entre los activos transmitidos había varias patentes creadas por la sociedad escindida. Con posterioridad a la escisión, la entidad beneficiaria ha desarrollado nuevas patentes y tiene la intención de ceder el derecho de uso y de explotación de estas patentes y de las adquiridas en la escisión a la entidad escindida. Se plantea la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23 de la Ley del Impuesto de Sociedades para las rentas derivadas de la cesión de las patentes. Esta reducción exige, entre otros requisitos, que el cedente de los intangibles haya sido su creador.

La DGT recuerda que, *a priori*, la entidad beneficiaria de una escisión se subroga en todos los derechos y obligaciones de la entidad escindida vinculados al negocio transmitido, si la escisión (como en este supuesto) se ha acogido al régimen de neutralidad. Por tanto, si la entidad escindida creó unas patentes y, por ello, generó el derecho a aplicar la reducción sobre las rentas derivadas de la cesión de dichas patentes, ese derecho se entenderá transmitido a la entidad beneficiaria de la escisión.

No obstante, atendiendo a una interpretación sistemática y razonable de la norma, los ingresos derivados de la cesión del derecho de uso y explotación de los intangibles preexistentes, precisamente a la creadora originaria de dichos intangibles, no se podrán beneficiar de la reducción. En relación con los intangibles desarrollados por la propia entidad beneficiaria de la escisión, como la cesión se realiza en beneficio de una entidad del grupo fiscal, la renta derivada de la cesión se incorporará en la base imponible del grupo fiscal en el período impositivo en que se entienda realizada frente a terceros, por lo que será en dicho período en el que se podrá aplicar la reducción.

### 3.3 Impuesto sobre Sociedades. - Las transmisiones de participaciones en sociedades fotovoltaicas que no han iniciado la fase de construcción se pueden beneficiar de la exención del artículo 21 de la Ley

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2200-23](#), de 26 de julio de 2023**

Una entidad tiene como actividad la gestión, compraventa y realización de análisis técnicos de instalaciones de energías renovables y la promoción, comercialización y explotación de parques solares fotovoltaicos. Es titular del 100% del capital de varias entidades, que serán las que realizarán las obras de construcción de los parques. Por el momento, esas filiales no han iniciado la construcción, sino que solo han realizado tareas de (i) búsqueda de terrenos aptos para acoger los proyectos, (ii) negociación de los contratos de arrendamiento o derechos de superficie para el desarrollo de la actividad, (iii) interconexión a la red y análisis del impacto medioambiental o (iv) identificación y gestión de los permisos y licencias necesarios para la construcción. Durante el período en que se realizan estas funciones previas, las filiales no tienen personal propio, sino que cuentan con personal de la entidad consultante.

Se plantea transmitir las participaciones en las filiales cuando se tenga acceso a la red eléctrica para la instalación de plantas de generación eléctrica, es decir, antes de que el proyecto alcance el estado *ready to build* (lo que requiere que se cuente con todos los permisos, licencias y autorizaciones para la construcción de la planta). Por ello, una parte del precio es contingente y depende de que se consigan esos permisos, licencias y autorizaciones, de los condicionantes que se establezcan en estos y de que el proyecto alcance el referido estado *ready to build*.

La DGT entiende que, a la vista de estas funciones, las filiales realizan una actividad económica, es decir, no son entidades patrimoniales. Por ello, la renta derivada de dicha transmisión se podrá beneficiar de la exención del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en la medida que se cumpla el resto de los requisitos para la exención).

En relación con la imputación temporal de los ingresos derivados de la venta de las participaciones, la DGT concluye lo siguiente:

- (i) La renta que se corresponda con la parte fija del precio formará parte de la base imponible del período impositivo en que se produzca su devengo, con independencia de la fecha de cobro.
- (ii) La parte de la renta que se corresponda con el componente variable del precio se integrará en la base imponible del período impositivo en que se produzcan los hechos futuros que determinen la exigibilidad de este precio.

### 3.4 IRPF. - Se aclara la tributación del *carried interest*

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2295-23](#), de 31 de julio de 2023**

Con efectos desde el 1 de enero de 2023 se ha introducido una regulación específica en la normativa del IRPF para las rentas derivadas de la gestión exitosa de determinadas entidades de capital riesgo (el *carried interest*). Dichas rentas se califican como rendimientos del trabajo y se integran en la base imponible en un 50% de su importe, cuando se cumplan ciertos requisitos. En relación con este régimen especial, la DGT aclara las siguientes cuestiones:

- (i) Son organismos de inversión análogos a los efectos de este tratamiento las entidades extranjeras similares a las previstas en la norma, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley de Entidades de Capital Riesgo.

No obstante, esta equiparación no exime del cumplimiento del resto de los requisitos exigidos por la normativa del IRPF. En particular, el régimen especial no se podrá aplicar si los derechos económicos especiales proceden directa o indirectamente de una entidad residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa o con el que no exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria.

- (ii) Es posible aplicar el régimen especial a los bonos o incentivos que perciban los administradores, gestores o empleados de las entidades a las que se refiere la disposición adicional quincuagésima tercera de la ley del IRPF, que estén vinculados al *carried interest* al que tengan derecho dichas entidades (es decir, cuando los derechos económicos especiales no se atribuyan directamente a los administradores, gestores o empleados, sino que estas personas obtienen unos rendimientos que se determinan y liquidan en función de dichos derechos).
- (iii) El hecho de que se produzcan cobros parciales del *carried interest* antes de que haya transcurrido el período de cinco años previsto en la letra b) del apartado 3 de la disposición adicional quincuagésima tercera de la ley no constituye un incumplimiento del citado requisito, si bien las participaciones, acciones u otros derechos se deberán mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar ese período mínimo.

Si el contribuyente recibe uno de esos cobros y los integra al 50% y posteriormente pierde el derecho a aplicar este tratamiento por no completar dicho período mínimo de mantenimiento, deberá regularizar su situación (pagando la cuota y los intereses de demora que correspondan) en el período de incumplimiento.

- (iv) Las retenciones se calcularán sobre el 50% de los rendimientos del trabajo que se puedan beneficiar de este régimen y el tipo de retención se calculará considerando solo ese 50%. En el caso de administradores, se aplicará el tipo del 35% a los rendimientos derivados de su condición de tales y el tipo que resulte de las tablas de retención a los que deriven de su condición de trabajadores.

### **3.5 IRPF. - Un empleado despedido se podrá seguir beneficiando de la exención para las primas de seguro médico satisfechas por la entidad para la que trabajaba**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2162-23](#), de 21 de julio de 2023**

En un procedimiento de despido colectivo se pactó que los trabajadores afectados mantendrían su derecho a que la compañía siguiera abonando, en los años siguientes, las primas por el seguro de enfermedad. Este compromiso era independiente de la obligación de pago de las indemnizaciones por despido pactadas en el procedimiento.

La DGT señala que, partiendo de la premisa de que el tomador del contrato de seguro es la entidad para la que trabajaba el consultante (siendo asegurados el trabajador, su cónyuge y/o descendientes), las primas que siga pagando la entidad se podrán beneficiar de la exención prevista en la ley del IRPF para este tipo de retribuciones en especie. En la Ley del IRPF, esta exención asciende a 500 euros anuales por cada una de las personas mencionadas (1.500 euros si se trata de personas con discapacidad).

El exceso sobre dichos importes tendrá la consideración de rendimiento de trabajo en especie y se valorará por el coste para el pagador, sin que le sea aplicable la exención contemplada en el artículo 7 e) de la Ley del IRPF para las indemnizaciones por despido, ni la reducción por rentas irregulares del artículo 18.2 de la misma ley.

### **3.6 IRPF. - El acceso al régimen de jubilación supone la pérdida del régimen de impatriados si no se inicia una nueva relación laboral o mercantil**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1946-23](#), de 5 de julio de 2023**

Un trabajador prevé acceder a la situación de jubilación y se plantea si ello afectará a la aplicación del régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados).

La DGT recuerda que una de las condiciones para la aplicación de dicho régimen especial es que el desplazamiento a territorio español se produzca, entre otras, por la suscripción de un contrato de trabajo en España. Por tanto, si el acceso a la jubilación supone el cese de la relación laboral que motivó el desplazamiento a España, sin que se inicie una nueva relación que cumpla los requisitos del régimen, el trabajador quedará excluido de este. La exclusión producirá efectos en el período impositivo del incumplimiento.

### **3.7 IRPF/Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre el Patrimonio. - El disfrute de la pensión de jubilación contributiva es compatible con la realización de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2355-23](#), de 30 de agosto de 2023**

Una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles cuenta para el desarrollo de su actividad con una persona empleada con contrato laboral a jornada completa. Esta persona se está planteando solicitar la jubilación activa, lo que le permitirá continuar trabajando a jornada completa como empleada de la entidad.

La DGT concluye que, a la vista de la normativa de la Seguridad Social, el disfrute en este caso de la pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, es compatible con la realización de cualquier trabajo por cuenta ajena del pensionista, a tiempo completo o parcial. Por tanto, si la persona empleada continúa realizando su trabajo a jornada completa en virtud de un contrato calificado como laboral por la normativa laboral vigente, se entenderán cumplidos los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio para entender que la sociedad desarrolla una actividad económica de arrendamiento de inmuebles.

### **3.8 ICIO. – Las ordenanzas no pueden establecer distintos tipos de gravamen en función del tipo de construcción, instalación u obra o del suelo en que aquellas se realicen**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1691-23](#), de 13 de junio de 2023**

La DGT entiende que la autonomía local permite a los ayuntamientos fijar el tipo de gravamen del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) siempre y cuando:

- (i) no superen el tipo máximo del 4% que prevé la normativa reguladora del tributo; y
- (ii) no se establezcan distintos tipos de gravamen para diferentes tipos de construcciones, instalaciones u obras, ni para las distintas categorías de suelo sobre los que aquellas se lleven a cabo.

### **3.9 Plusvalía municipal. - Se aclara cómo calcular el incremento de valor de un terreno cuando el transmitente adquirió la propiedad en distintos momentos**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1909-23](#), de 4 de julio de 2023**

En esta resolución se aclara cómo se debe calcular el valor de adquisición del terreno a efectos de aplicar el nuevo método de cálculo de la base imponible de la plusvalía municipal, cuando la propiedad del inmueble se ha adquirido en varios momentos. En el caso analizado, el inmueble transmitido se adquirió en dos momentos: (i) el 50% inicial se adquirió por compraventa (con el cónyuge del contribuyente) y (ii) el otro 50% se adquirió varios años después como consecuencia del fallecimiento del cónyuge (con un valor en ese momento muy superior al de la adquisición de la primera mitad).



La DGT aclara que en los casos en que se adquiere la propiedad del terreno en distintas fechas y con diferentes valores y, posteriormente, en un único acto o negocio jurídico se transmite en su totalidad, se está ante un solo hecho imponible. Por tanto, (i) la transmisión del terreno da lugar a una sola liquidación del impuesto y (ii) el cálculo del incremento (o decremento) de valor del terreno por la diferencia entre sus valores de transmisión y adquisición se debe realizar de forma global, es decir, sumando los distintos valores de adquisición parciales del terreno y comparando el resultado con el valor global de transmisión.

## 4. Normativa

### 4.1 Se modifican los modelos 189 y 720 de declaración informativa

La [Ley 11/2021, de 9 de julio](#), de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal modificó la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, para añadir cómo se deben valorar los seguros de vida cuando el tomador del seguro no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate. Además, se estableció una nueva regla de valoración para los supuestos en que se perciben rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida (ver [publicación de 10 de julio de 2021](#)). Ahora se ha publicado en el BOE de 31 de octubre de 2023 la [Orden HFP/1180/2023, de 26 de octubre](#) por la que se modifican los siguientes modelos de declaración informativa:

#### **Modelo 189 «Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas»**

- Se incorpora la obligación de comunicar el valor de la provisión matemática a 31 de diciembre de cada año, cuando el tomador del seguro no disponga de la facultad de ejercer el derecho de rescate total en dicha fecha (salvo que se trate de contratos de seguro temporales que únicamente incluyan prestaciones de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo).
- En caso de percepción de rentas temporales o vitalicias que deriven de un seguro de vida, se informará del nombre y apellidos y número de identificación fiscal del perceptor de la renta a 31 de diciembre, salvo que el tomador del seguro sea persona distinta del perceptor de la renta y conserve el derecho de rescate, en cuyo caso se informará de los datos del tomador en dicha fecha. En este caso se indicará el valor de rescate a 31 de diciembre o, en su caso, el valor de la provisión matemática.
- Se modifican los diseños de registro de tipo 2, registro de declarado. En concreto, se modifica (i) el campo «Clave de valor» para incluir una nueva clave F destinada a informar de los seguros de vida sin valor de rescate (así como las rentas temporales o vitalicias derivados de seguros de vida o invalidez sin dicho valor de rescate); y (ii) el campo «Valoración», para precisar que en el caso de que se haya consignado la nueva clave F, se deberá indicar el valor de la provisión matemática a 31 de diciembre.

#### **Modelo 720 «Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero»**

- Se incluye en el ámbito subjetivo del modelo el nuevo supuesto previsto para los casos en que el tomador del seguro sea una persona distinta del beneficiario de la renta y conserve el derecho de rescate, en cuyo caso será dicho tomador el obligado a presentar el modelo 720.

- Se modifica el registro de tipo 2, registro de detalle. En concreto, se modifica el campo «Valoración 1: saldo o valor a 31 de diciembre; saldo o valor en la fecha de extinción; valor de adquisición» para especificar que en aquellos casos en que el campo «Clave tipo de bien o derecho» tome el valor «S» relativo a los seguros de vida o invalidez y rentas temporales o vitalicias que procedan de un seguro de vida, cuyas entidades aseguradoras se encuentren situadas en el extranjero, se informará del valor de la provisión matemática a 31 de diciembre cuando el tomador del seguro no disponga de la facultad de ejercer el derecho de rescate total en dicha fecha (salvo en los contratos de seguros temporales que solo incluyan prestaciones para caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo).

## 5. Otros

### 5.1 Se incluyen los criptoactivos en el ámbito de la cooperación administrativa entre Estados miembros y se modifica la DAC6 respecto de quienes tienen deber de secreto profesional

El 24 de octubre de 2023 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la [Directiva \(UE\) 2023/2226](#) del Consejo, de 17 de octubre de 2023, que modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Entre las principales modificaciones se incluyen los criptoactivos y sus usuarios en las normas relativas a la comunicación e intercambio de información.

Por otro lado, se ha modificado la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DAC6), en línea con la [sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022](#) (asunto C-694/20). Esta modificación tiene por objeto evitar imponer a los abogados que actúan como intermediarios el deber de informar a cualquier otro intermediario que no sea su cliente, cuando estén exentos de la obligación de comunicación de información por estar sujetos al secreto profesional (en nuestra [Newsletter de diciembre de 2022](#) resumimos el contenido de esta sentencia del TJUE).

### 5.2 La UE actualiza el listado de jurisdicciones no cooperativas

El Consejo de la Unión Europea ha acordado actualizar el listado de países y territorios no cooperadores en materia fiscal en su [reunión de 17 de octubre de 2023](#).

En concreto, ha excluido de la lista de jurisdicciones no cooperadoras a efectos tributarios a las Islas Vírgenes Británicas, Costa Rica y las Islas Marshall y ha incorporado a Antigua y Barbuda, Belice y Seychelles, por incumplir el criterio relativo al intercambio de información fiscal previa petición.



## Departamento Tributario

Síguenos:



## GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general,  
sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© **J&A Garrigues, S.L.P.**, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación,  
reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra,  
sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3

28001 Madrid España

T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08