

# Newsletter Tributario

---

España

**GARRIGUES**

Septiembre 2022

## Índice

### 1. Un requerimiento de información puede suponer el inicio de un procedimiento de comprobación

### 2. Sentencias

- 2.1 Ayudas de Estado. - No es contraria al Derecho de la Unión Europea una normativa que permite que en la recuperación de una ayuda ilegal se deduzcan los impuestos pagados en el extranjero
- 2.2 Calificación / Impuesto sobre Sociedades. – El cargo de administrador no se puede presumir, sino que requiere de un nombramiento por parte de la sociedad
- 2.3 Impuesto sobre Sociedades. – La vinculación entre las partes en un préstamo se debe analizar en la fecha de concesión
- 2.4 IVA. - Un contrato puede tener la consideración de factura si permite determinar el cumplimiento de los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA
- 2.5 IVA. – No se puede denegar la deducción del IVA soportado al adquirente de un inmueble, aunque este conociera que el sujeto pasivo tenía dificultades financieras y no iba a ingresar el IVA repercutido con toda probabilidad
- 2.6 IVA. – No procede imponer recargos en el régimen de IVA diferido de importación cuando exista pleno derecho a la deducción
- 2.7 IRNR. – La cesión de datos de clientes y datos operativos a un no residente se califican como cánones
- 2.8 Plusvalía municipal. – La firmeza de una liquidación antes de que el Tribunal Constitucional anulara la plusvalía municipal no impide la anulación de la derivación de responsabilidad posterior

- 2.9 IAE. - Un despacho notarial que adopta la forma jurídica de sociedad civil puede ser sujeto pasivo del IAE, en lugar de los notarios que realizan su actividad a través de ella
- 2.10 IBI. - El concepto de “inmueble desocupado con carácter permanente” a efectos del recargo del IBI no se puede definir mediante una ordenanza
- 2.11 Procedimiento amistoso. - La normativa aplicable a los procedimientos amistosos en materia de devengo de intereses de demora será la vigente al inicio del procedimiento
- 2.12 Procedimiento administrativo. – La anulación de una liquidación a un heredero se debe extender al resto de herederos, aunque no impugnaran sus propias liquidaciones
- 2.13 Procedimiento de recaudación. - No procede girar recargos por presentación extemporánea si esta se debe a una interpretación razonable de la norma que regula el plazo voluntario de declaración
- 2.14 Procedimiento de revisión. - Si falla Lexnet el día de gracia, se podrá interponer el recurso el día siguiente

### 3. Resoluciones

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La compensación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria, sino un derecho que se puede ejercitar incluso cuando la autoliquidación se presenta fuera de plazo
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades. – En los grupos fiscales, la posibilidad de compensar un mínimo de bases imponibles negativas de un millón de euros también se aplica a las generadas antes de consolidar
- 3.3 Operaciones vinculadas. – La prescripción del derecho a liquidar una obligación tributaria como consecuencia de un

ajuste de valoración, impide liquidar la que corresponde a la otra parte vinculada

- 3.4 IRPF. – La indemnización por modificación sustancial de las condiciones laborales para altos directivos no se puede beneficiar de ninguna exención
- 3.5 Valoraciones catastrales / Plusvalía municipal. - Se deben devolver los impuestos calculados sobre valores catastrales que son declarados erróneos
- 3.6 Obligaciones tributarias conexas. - Las actuaciones de comprobación realizadas respecto del IRPF interrumpen el plazo de prescripción para la presentación de la declaración del IRNR
- 3.7 Notificaciones tributarias. – Aunque no se presente la baja censal, la Administración no puede desconocer la disolución y extinción de una entidad que conste en los registros públicos
- 3.8 Procedimiento de Inspección. - La invalidez de la entrada y registro en el domicilio produce la nulidad de los ajustes derivados de la información obtenida por medio de la actuación ilícita
- 3.9 Procedimiento sancionador. – El TEAC fija nuevos criterios en relación con el plazo de duración de los procedimientos sancionadores

## 4. Consultas

- 4.1 Impuesto sobre Sociedades. – La transmisión de una sociedad que viene explotando un parque eólico estará exenta siempre que no tenga la condición de entidad patrimonial
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades. – La distribución de prima de emisión no genera renta en el socio si no excede del valor de

adquisición de la participación, aunque contablemente se deba registrar un ingreso

- 4.3 Impuesto sobre Sociedades. – Las subvenciones para compensar gastos pasados se imputan fiscalmente conforme a lo establecido en la normativa contable
- 4.4 Impuesto sobre Sociedades. – Se analizan algunos requisitos sobre la regla de valoración de los servicios prestados por un socio profesional
- 4.5 Impuesto sobre Sociedades. – El gasto derivado de la entrega de acciones de la matriz es deducible en la filial, aunque no se le repercute el coste del plan
- 4.6 Impuesto sobre Sociedades. – Se aclaran diversas dudas sobre la deducción por producciones cinematográficas
- 4.7 Impuesto sobre Sociedades. – Un conjunto de parcelas urbanas y pendientes de urbanizar no constituyen una rama de actividad
- 4.8 IRPF. - Las especialidades del ‘exit tax’ previstas para el cambio de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea son aplicables a los traslados a Suiza
- 4.9 IRPF. - El valor de transmisión en el IRPF no está vinculado por el valor de referencia aplicable a otros tributos
- 4.10 Procedimiento administrativo. – La Administración debe proporcionar copia de las declaraciones presentadas aunque se refieran a ejercicios prescritos

## 5. Normativa

- 5.1 Se establece la obligación de facturación electrónica entre empresarios y profesionales

- 5.2 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el cuarto trimestre de 2022 para calificar determinados activos financieros a efectos tributarios
- 5.3 Se reduce temporalmente el IVA del gas y determinados combustibles utilizados en sistemas de calefacción
- 5.4 Se aprueban nuevos acontecimientos de excepcional interés público
- 5.5 Se aprueba un nuevo régimen de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias

## 6. Otros

- 6.1 DAC6. - Se inicia el plazo de presentación del Modelo 236
- 6.2 Se actualiza la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales

## 1. Un requerimiento de información puede suponer el inicio de un procedimiento de comprobación

Según el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, si se demuestra que el requerimiento iba encaminado a determinar la base imponible, la inspección posterior se debe entender iniciada cuando se realizó el requerimiento, lo que afectará al plazo máximo de las actuaciones.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha analizado en su [sentencia de 2 de marzo de 2022](#) un supuesto recurrente en el ámbito de las actuaciones administrativas.

En concreto, en el caso analizado, la Administración había realizado un requerimiento de información, tras el cual se inició un procedimiento de comprobación en concepto de IVA, que finalizó con una liquidación.

Según el obligado tributario, el procedimiento de comprobación se debió entender iniciado con el requerimiento de información, lo que, en este caso concreto, conducía a la caducidad de las actuaciones por el transcurso del plazo máximo de duración previsto en la norma.

Para la Administración, sin embargo, el requerimiento tenía por finalidad, única y exclusivamente, recabar determinada información del obligado tributario y no practicar una liquidación, por lo que solo era un acto previo ajeno a la comprobación.

El tribunal concluye, tras analizar el requerimiento, que su finalidad era la de recopilar datos relacionados con la actividad económica desarrollada por la sociedad (libros registro, facturas emitidas y recibidas, etc.), por lo que se debe entender que se trataba de una actuación tendente a la determinación de la base imponible del contribuyente; más aún a la vista de la liquidación finalmente emitida, que partía precisamente de los datos y la documentación recabada por medio del requerimiento.

Por tanto, concluye que el procedimiento ha caducado y anula la liquidación.

## 2. Sentencias

### 2.1 Ayudas de Estado. - No es contraria al Derecho de la Unión Europea una normativa que permite que en la recuperación de una ayuda ilegal se deduzcan los impuestos pagados en el extranjero

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 15 de septiembre de 2022. Asunto C-705/20](#)**

Por Decisión de la Comisión Europea se declaró contrario al Derecho de la Unión Europea (UE) el régimen del Impuesto sobre Sociedades en Gibraltar, por dejar exentas las rentas procedentes de intereses pasivos y de cánones de propiedad intelectual. Conforme a ello, se debía recuperar el impuesto que se tendría que haber recaudado en ausencia de la exención.

La Decisión, sin embargo, no abordó la posibilidad de invocar, al calcular los importes a recuperar, deducciones y reducciones previstas por la legislación gibraltareña que se podrían haber considerado en el cálculo del impuesto. En la recuperación de las ayudas, el Reino Unido tuvo en cuenta, en dicho cálculo, tales deducciones y reducciones.

El TJUE concluye que no es contraria al Derecho de la UE una normativa que permite a las autoridades nacionales calcular el importe recuperable de una ayuda ilegal e incompatible con el mercado interior teniendo en cuenta los mecanismos internos para deducir impuestos pagados en el extranjero, siempre que esos mecanismos existieran en la fecha en que se realizaron las operaciones.

## 2.2 Calificación / Impuesto sobre Sociedades. – El cargo de administrador no se puede presumir, sino que requiere de un nombramiento por parte de la sociedad

**Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. [Sentencia de 30 de junio de 2022](#)**

En los estatutos de una sociedad limitada no se preveía retribución para sus administradores. Con base en ello, la Administración rechazó la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades del gasto de personal relativo a dos trabajadoras de la sociedad. En el primer caso, se trataba de la administradora; en el segundo, la Inspección entendió que, aunque no era administradora de derecho, sí lo era de hecho, porque desarrollaba funciones relacionadas con la gestión de la compañía.

En esta sentencia, el tribunal analiza la situación de ambas empleadas de forma independiente:

- (a) En relación con la primera de las empleadas (que era administradora de derecho de la entidad), el tribunal recuerda que, para que un administrador pueda prestar servicios laborales a una sociedad limitada, dichos servicios han de estar claramente delimitados mediante acuerdo adoptado por la junta general (artículo 220 de la Ley de Sociedades de Capital). No existiendo dicho acuerdo, la empleada no podía prestar servicios propios de una relación laboral. A ello se añade que la totalidad de las funciones desempeñadas por esta trabajadora eran inherentes a su cargo de administradora.

Por este motivo, la Sala rechaza la deducibilidad del gasto de personal vinculado a la administradora.

- (b) En relación con la segunda de las empleadas (que no era administradora pero que, a juicio de la Administración, desempeñaba las funciones propias de dicho cargo), el tribunal concluye que no es posible considerar a esta trabajadora como administradora de hecho, porque esta condición no se puede presumir, sino que está sometida al nombramiento por parte de la sociedad.

Además, el hecho de que, para algunas de sus funciones, requiriese de una colaboración con la gerente de la sociedad, no determina que sean funciones inherentes a la condición de administrador, porque este tipo de funciones se puede realizar en el marco de una relación laboral.

Por tanto, la retribución de esta empleada sí es deducible.



### 2.3 Impuesto sobre Sociedades. – La vinculación entre las partes en un préstamo se debe analizar en la fecha de concesión

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 25 de mayo de 2022](#)**

Una entidad concedió un préstamo a uno de sus socios (que tenía una participación superior al 5% en la sociedad). Tras su fallecimiento, la sociedad requirió notarialmente a su viuda e hijos la devolución del préstamo. Posteriormente, transcurrido el plazo de seis meses sin haber recuperado el importe prestado, dotó la correspondiente provisión de insolvencias, que se dedujo. La sociedad entendía que, como quienes no habían devuelto el préstamo no tenían vinculación con ella, no cabía aplicar la regla que impide deducir la provisión de insolvencias por deudas con vinculados.

El tribunal, sin embargo, acoge el criterio administrativo y considera improcedente la deducción del deterioro del crédito pretendida por la sociedad. Según el tribunal, a efectos de determinar la existencia de vinculación entre las partes del préstamo, se debe atender al momento de su concesión, y no al de contabilización del deterioro del crédito, como alegaba la recurrente.

### 2.4 IVA. - Un contrato puede tener la consideración de factura si permite determinar el cumplimiento de los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 29 de septiembre de 2022. Asunto C-235/21](#)**

Se analiza si un contrato de venta y arrendamiento financiero, después de cuya celebración las partes no emitieron factura, puede tener la consideración de factura a los efectos de permitir al destinatario deducir el IVA soportado.

El tribunal afirma lo siguiente:

- (a) Para que se pueda reconocer un documento como factura (documento necesario para el ejercicio del derecho a la deducción) la Directiva del IVA exige que contenga determinados datos y menciones específicas.
- (b) No obstante, como ya se había concluido en sentencias anteriores, no se puede negar el derecho a la deducción del IVA solo por el hecho de que la factura no cumpla con alguno de los requisitos sobre su contenido, si la Administración cuenta con toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar tal derecho.
- (c) Por ello, un contrato que contenga todos los datos necesarios para que la Administración pueda determinar que se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA podrá tener la consideración de factura.

## 2.5 IVA. – No se puede denegar la deducción del IVA soportado al adquirente de un inmueble, aunque este conociera que el sujeto pasivo tenía dificultades financieras y no iba a ingresar el IVA repercutido con toda probabilidad

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia del 15 de septiembre de 2022. Asunto C-227/21](#)**

Tras la transmisión de un inmueble en la que se repercutió IVA, el vendedor no ingresó el IVA en la Hacienda Pública. La Administración negó al comprador el derecho a la deducción del IVA soportado porque este sabía que el vendedor atravesaba por dificultades financieras y, por tanto, debió haber previsto que el IVA repercutido no iba a ser ingresado. El TJUE no acepta esta actuación administrativa. Según el tribunal:

- (a) En primer lugar, un sujeto pasivo no puede ser considerado de forma automática como culpable de fraude en el IVA por el mero hecho de no poder abonar total o parcialmente un IVA debidamente declarado por dificultades financieras.
- (b) Del mismo modo, el conocimiento por parte del adquirente de las dificultades financieras del vendedor, y del eventual efecto que dichas dificultades pueden tener en el abono del IVA a la Hacienda Pública, no basta por sí solo para entender que el adquirente ha formado parte de una práctica abusiva.
- (c) Para concluir que existe una práctica abusiva, deben concurrir dos requisitos:
  - (i) En primer lugar, las operaciones deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por la Directiva de IVA.
  - (ii) Por otro lado, deben existir elementos objetivos que permitan concluir que la finalidad esencial de las operaciones es precisamente obtener dicha ventaja fiscal.
- (d) A juicio del tribunal, estos requisitos no concurren en el caso analizado:
  - (i) Aunque la deducción que pretende el adquirente se puede calificar como ventaja fiscal, no es contraria a los objetivos perseguidos por la Directiva del IVA.
  - (ii) Además, en el caso concreto analizado la finalidad esencial de la adquisición no era la obtención de una ventaja fiscal, sino recuperar la totalidad o parte del crédito hipotecario que el adquirente tenía frente al transmitente, a través de los medios legales disponibles.

Con base en lo anterior, el tribunal concluye que una práctica nacional que consiste en denegar el derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que el adquirente supiera o debiera haber sabido que el vendedor tenía dificultades financieras es contrario a la Directiva de IVA y al principio de neutralidad fiscal. A su juicio, dicha práctica equivale a hacer soportar a los adquirentes el riesgo que la insolvencia del vendedor implica para el abono efectivo del IVA a la Hacienda Pública, riesgo que, sin embargo, corresponde asumir en principio a la propia Hacienda Pública.

## 2.6 IVA. – No procede imponer recargos en el régimen de IVA diferido de importación cuando exista pleno derecho a la deducción

### Audiencia Nacional. [Sentencia de 30 de junio de 2022](#)

Un contribuyente no incluyó en la casilla 77 de su autoliquidación (destinada a consignar las cuotas de IVA a la importación en los casos en que se opta por el régimen de IVA diferido) las cuotas liquidadas por la Administración de Aduana. Por este motivo, la AEAT pasó la declaración a ejecutiva y liquidó un recargo de apremio, aunque el contribuyente tenía derecho a la deducción plena del impuesto soportado.

La Audiencia Nacional niega que se pueda exigir recargo de apremio sobre una deuda por IVA de importación en el caso de contribuyentes que han optado por el régimen de IVA diferido de importación y tienen derecho a la deducción plena del impuesto soportado.

El tribunal se apoya en la jurisprudencia del Tribunal Supremo que (con base en el principio de regularización íntegra) ha concluido que no se pueden girar intereses de demora sobre deudas inexistentes. Este principio se debe trasladar, según la Audiencia Nacional, a supuestos como el analizado, por lo que tampoco se puede exigir un recargo de apremio cuando el sujeto tiene derecho pleno a la deducción del IVA soportado.

Esta posición supone un cambio de postura respecto a sentencias previas (sentencias de [2 de diciembre de 2019](#) y [de 23 de diciembre de 2019](#)).

En cualquier caso, esta cuestión será analizada por el Tribunal Supremo (que ha admitido a trámite un recurso relacionado con esta materia - [Auto 16251/2021, de 15 de diciembre de 2021](#)-).

## 2.7 IRNR. – La cesión de datos de clientes y datos operativos a un no residente se califican como cánones

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 24 de junio de 2022](#)

En esta sentencia se plantea si está sujeta al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) la cesión de datos de clientes y de datos operativos por una entidad residente en Alemania a una entidad residente en España y, en tal caso, si la entidad pagadora debe practicar retenciones.

El Tribunal Supremo entiende que esta cesión se refiere a información cualificada confidencial surgida de experiencias comerciales previas. Por lo tanto, encaja en el concepto de canon del artículo 12.3 del convenio para evitar la doble imposición entre España y Alemania. Es decir, no estamos ante un contrato de compraventa (en contra de lo que alegaba el contribuyente), aunque se utilice ese término para calificar la cesión de datos de los clientes. A estos efectos, el tribunal subraya lo siguiente:

- (a) Siguiendo la jurisprudencia de sus sentencias de 19, 25 y 26 de febrero y 19 de diciembre de 2002, no cabe la transmisión de la propiedad “cuando no se puede garantizar la posesión legal y pacífica de la cosa vendida”. Así ocurre en este caso, en el que se ceden datos o fórmulas secretos, valiosos en el entorno confidencial de una determinada actividad empresarial.

- (b) Además, para que los bienes incorporeales puedan ser objeto de compraventa y ser transferidos dominicalmente, deberán estar incorporados o representados por un título que legitime el derecho del titular, lo que no ocurre tampoco en el supuesto analizado.
- (c) Por último, en toda compraventa el vendedor debe perder por completo la titularidad de la cosa o derecho vendido a favor del vendedor. Estando ante datos en soporte virtual, es complicado apreciar ese efecto jurídico.

## 2.8 Plusvalía municipal. – La firmeza de una liquidación antes de que el Tribunal Constitucional anulara la plusvalía municipal no impide la anulación de la derivación de responsabilidad posterior

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 27 de julio de 2022](#)

En su sentencia de 26 de octubre de 2021, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la normativa reguladora de la plusvalía municipal, si bien estableció que no podrían ser objeto de revisión con base en dicha sentencia, entre otros supuestos, aquellas liquidaciones o autoliquidaciones del impuesto que no hubieran sido impugnadas a la fecha en que la sentencia fue dictada (en nuestra [Newsletter Tributario de abril de 2022](#) resumimos posteriores pronunciamientos de los tribunales sobre algunas cuestiones que suscita esta sentencia).

En esta ocasión, el Tribunal Supremo analiza una derivación de responsabilidad en relación con una liquidación de la plusvalía municipal a una compañía, que no había sido impugnada ni pagada en plazo. En concreto, tras la disolución y liquidación de la sociedad, la Administración declaró responsable subsidiario de la deuda a uno de sus liquidadores. Tanto la liquidación original (no impugnada) como el acuerdo de derivación de responsabilidad tuvieron lugar antes de la sentencia del Tribunal Constitucional; no obstante, el procedimiento iniciado por el responsable subsidiario no estaba finalizado cuando se dictó dicha sentencia.

El Tribunal Supremo deja sin efecto el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, al entender que la firmeza de la liquidación original no constituye un “acto firme” ni una “situación consolidada” en relación con el acuerdo de derivación de responsabilidad. Todo ello sin perjuicio de la firmeza de la liquidación de la plusvalía municipal para la sociedad deudora.

## 2.9 IAE. - Un despacho notarial que adopta la forma jurídica de sociedad civil puede ser sujeto pasivo del IAE, en lugar de los notarios que realizan su actividad a través de ella

### Audiencia Nacional. [Sentencia de 21 de junio de 2022](#)

La Administración regularizó la situación censal en el IAE de un despacho notarial que tenía la forma jurídica de “sociedad civil”, al entender que era dicha entidad (y no los notarios), la que realizaba la actividad de notaría.

Frente a ello, la sociedad sostenía que la actividad era desarrollada por cada uno de los notarios individualmente considerados (en su condición de funcionario y autoridad), y no por la sociedad. Según defendía la entidad, la constitución de la sociedad civil se hizo con la única finalidad de establecer la igualdad de ingresos y gastos y de facilitar la contabilidad y organización de la actividad notarial. Por lo tanto, al ser realizada la actividad por personas físicas, no procedía el pago de cuota alguna en concepto de IAE.

La Audiencia Nacional considera que, a efectos de resolver el caso concreto planteado, se deben tener en cuenta los siguientes elementos:

- (a) La sociedad civil figuraba dada de alta en el censo tributario de la AEAT en el epígrafe 841 “*Servicios jurídicos*”. Los notarios, sin embargo, no estaban dados de alta en este impuesto de manera individual.
- (b) Los acuerdos societarios revelaban que la sociedad civil no solo se hacía cargo de los gastos, sino también de los ingresos, dado que era la sociedad la que facturaba a los clientes del despacho.
- (c) La sociedad había presentado la declaración informativa anual prevista para las entidades en régimen de atribución de rentas (modelo 184).

Con base en lo anterior, la Audiencia Nacional concluye que corresponde a la sociedad civil la consideración de sujeto pasivo del IAE, ya que, pese a que la función pública notarial corresponda a los notarios individualmente considerados, la actividad se presta desde la entidad.

## 2.10 IBI. - El concepto de “inmueble desocupado con carácter permanente” a efectos del recargo del IBI no se puede definir mediante una ordenanza

**Tribunal Superior de Justicia de Galicia. [Sentencia de 15 de junio de 2022](#)**

La normativa reguladora del IBI reconoce a los ayuntamientos la facultad de exigir un recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del impuesto en relación con los inmuebles de uso residencial que estén desocupados con carácter permanente. A estos efectos, la norma añade que tendrán esta consideración los inmuebles que permanezcan desocupados de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley.

En el caso analizado en esta sentencia, un ayuntamiento aprobó la modificación de la ordenanza fiscal reguladora del IBI a efectos de establecer un recargo del 25% sobre la cuota líquida del impuesto para los “inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente”, siendo además la propia ordenanza la que definía este concepto.

El Tribunal Superior de Justicia de Galicia declara la nulidad de la modificación de la ordenanza. Según el tribunal, las condiciones que debe reunir una vivienda para ser calificada como “desocupada” a efectos del recargo deben ser establecidas por una norma sectorial de vivienda (autonómica o estatal) con rango de ley.

## 2.11 Procedimiento amistoso. - La normativa aplicable a los procedimientos amistosos en materia de devengo de intereses de demora será la vigente al inicio del procedimiento

### Audiencia Nacional. [Sentencia de 1 de junio de 2022](#)

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, modificó la Disposición Adicional Primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y, entre otras, estableció que durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarían intereses de demora. La redacción anterior de esta disposición no especificaba nada en este sentido, por lo que se venía entendiendo que sí se devengaban estos intereses.

En esta sentencia se analiza un procedimiento amistoso relativo al Impuesto sobre Sociedades iniciado en 2010 y referido a los ejercicios 2004 a 2007, que finalizó con una devolución de ingresos indebidos. La Administración reconoció intereses de demora a favor de la entidad, pero excluyó del cómputo de estos intereses el periodo en que se desarrolló el procedimiento amistoso.

La Audiencia Nacional entiende que el cálculo de intereses es correcto porque, en su opinión, la normativa a tener en cuenta en el caso de los procedimientos amistosos es la del período en que se inician y no la del período al que se refieren dichos procedimientos.

## 2.12 Procedimiento administrativo. – La anulación de una liquidación a un heredero se debe extender al resto de herederos, aunque no impugnaran sus propias liquidaciones

### Tribunal Superior de Justicia de Galicia. [Sentencia de 28 de enero de 2022 \(recurso 15154/2020\)](#)

Varios hermanos heredaron un patrimonio y presentaron las correspondientes declaraciones del Impuesto sobre Sucesiones. Posteriormente, la Administración realizó una comprobación de valores de algunos de los bienes heredados y emitió liquidaciones a cada uno de los hermanos, exigiendo el impuesto por el mayor valor comprobado. Una de las herederas no recurrió pero otra sí lo hizo y el TEAR de Galicia estimó su reclamación y anuló su liquidación.

A la vista del contenido de la resolución emitida a su hermana, la heredera que no recurrió inicialmente solicitó la nulidad de su propia liquidación, aunque ya era firme, solicitando la extensión de efectos de la resolución de su hermana.

En esta sentencia, el tribunal anula la liquidación de esta hermana. A juicio del tribunal, lo contrario vulneraría el derecho a la igualdad. De hecho, continúa el tribunal, la Administración debió actuar con buena fe y dar traslado del valor correcto (tras la resolución del TEAR) a todos los herederos, con independencia de si habían impugnado o no su liquidación.



### 2.13 Procedimiento de recaudación. - No procede girar recargos por presentación extemporánea si esta se debe a una interpretación razonable de la norma que regula el plazo voluntario de declaración

#### **Audiencia Nacional. Sentencia de 22 de julio de 2022**

La normativa del Impuesto sobre Sociedades establece que la declaración del impuesto se debe presentar en el plazo de los 25 días naturales del mes siguiente a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Con base en esta norma, una sociedad cuyo ejercicio finalizaba el 30 de junio de 2015, presentó su autoliquidación de ese ejercicio el 25 de enero de 2016. En su interpretación de la norma, el plazo de seis meses finalizaba el 31 de diciembre de cada año, y los 25 días posteriores finalizaban el 25 del año posterior.

La Administración, sin embargo, defendía que los plazos por meses se computan de fecha a fecha, por lo que en este caso el plazo de seis meses se debía entender finalizado el 30 de diciembre de cada año, y el de los 25 días posteriores, el 24 de enero siguiente. Así se recogía, además, en un ejemplo del manual del impuesto, que fue incluido por primera vez en la versión de 2016.

La Ley General Tributaria (LGT) regula un régimen de recargos aplicable cuando se presentan declaraciones fuera de plazo. El recargo se impone automáticamente por el mero hecho de la presentación extemporánea, fuera del plazo voluntario (con algunas excepciones). Y, en este caso, así lo hizo la Administración, considerando que la presentación de la autoliquidación del impuesto el 25 de enero suponía un retraso de un día.

La Audiencia Nacional, sin embargo, entiende que no procede recargo cuando la presentación tardía de la documentación se debe a una interpretación razonable del contribuyente sobre cuál es el plazo de declaración del impuesto, como ocurre en este caso, en el que la norma no es clara y la primera vez que se incluyó un ejemplo con otra interpretación en el manual del impuesto que publica la AEAT fue 2016 (después del año al que se refiere el recargo).

### 2.14 Procedimiento de revisión. - Si falla Lexnet el día de gracia, se podrá interponer el recurso el día siguiente

#### **Tribunal Supremo. Auto de 5 de julio de 2022**

El sistema telemático Lexnet (regulado en el Real Decreto 1065/2015, de 27 de noviembre) es un medio para la presentación de escritos y documentos, el traslado de copias y la realización de actos de comunicación procesal. Su utilización es obligatoria para abogados y procuradores, entre otros.

En el caso resuelto por la sala de lo social del Tribunal Supremo, un abogado intentó interponer un recurso de casación en plazo (en el conocido como “día de gracia”) mediante el sistema Lexnet, pero no pudo hacerlo por anomalías en el sistema, por lo que presentó finalmente el escrito al día siguiente. El abogado contaba con justificante emitido por la Dirección General de Transformación Digital de la Administración de Justicia tras el intento fallido de presentación del recurso en plazo. En dicho justificante se indicaba de forma expresa que había anomalías en la prestación del servicio que no permitían su correcto funcionamiento.

Tras la declaración del recurso como desierto por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, el abogado presentó queja, pero no adjuntó a ella el referido justificante.

El Tribunal Supremo acepta la posición del abogado y entiende que el recurso se presentó en plazo y realiza las siguientes reflexiones:

- (a) El sistema Lexnet viene generando numerosos interrogantes a profesionales y tribunales, por lo que los órganos judiciales, como garantes del derecho a la tutela judicial efectiva, deben adoptar un especial cuidado en la adopción de decisiones que afecten a esta materia.
- (b) Como ha concluido el Tribunal Constitucional, la modernización de la Administración de Justicia mediante el uso generalizado de las nuevas tecnologías no constituye un fin en sí mismo, sino un instrumento para facilitar el trabajo de los órganos judiciales y los justiciables que actúan en los procesos a través de sus abogados y procuradores. Por lo tanto, los medios tecnológicos no se pueden erigir en obstáculo para la obtención de la tutela judicial efectiva.
- (c) El mismo Tribunal Constitucional ha afirmado que, para lograr la máxima efectividad de dicho derecho a la tutela judicial, los jueces y tribunales deben aplicar las normas que regulan los requisitos y presupuestos procesales teniendo en cuenta el fin perseguido por el legislador al establecerlos, evitando formalidades que se conviertan en obstáculos procesales que impidan esa tutela judicial.
- (d) No es admisible, por tanto, entender que es extemporáneo un recurso interpuesto el día después del día de gracia para su presentación, por causas atribuibles a interrupciones en el servicio Lexnet en el día de gracia. Cuando se producen estas anomalías en el sistema en un caso como el analizado, se debe entender prorrogado el vencimiento del plazo hasta las 15:00 horas del día hábil siguiente. En estos casos, al presentar el recurso se deberá acompañar justificante de la interrupción del servicio.
- (e) En cualquier caso, no impide tener por interpuesto el recurso si se presenta en ese nuevo plazo de vencimiento, aunque no se haya acompañado del referido justificante. Si bien el artículo 135.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y el artículo 12.2 del Real Decreto 1065/2015 disponen que se debe presentar dicho justificante, este reviste unas características especiales que se han de tener en cuenta:
  - (i) Este tipo de justificantes es prueba de un funcionamiento anómalo del sistema de carácter general, es decir, no solo respecto al propio abogado, sino para todos sus usuarios, incluidos los órganos jurisdiccionales.
  - (ii) Su contenido es público, pues está en la página web del Ministerio de Justicia.

Por tanto, el propio órgano judicial debe o puede ser conocedor del alcance de la incidencia. En consecuencia, estamos ante un defecto subsanable.

El tribunal recuerda que, en su auto de 18 de octubre de 2017 (recurso 39/2107), alcanzó otra conclusión, pero indica que en aquella ocasión el sistema solo falló varias horas y, además, ello fue en el día anterior al día de gracia.



### 3. Resoluciones

#### 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La compensación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria, sino un derecho que se puede ejercitar incluso cuando la autoliquidación se presenta fuera de plazo

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 20 de julio de 2022](#)**

En esta resolución el TEAC modifica su doctrina anterior y aplica el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 30 de noviembre de 2021](#) (analizada en nuestro [Comentario de 13 de diciembre de 2021](#)), en la que este tribunal concluyó que la compensación de las bases imponibles negativas no es una opción tributaria a los efectos del artículo 119.3 de la LGT, sino un derecho autónomo del contribuyente, por lo que no está sometido a ninguna restricción salvo las que estén expresamente previstas en la ley.

En concreto, el TEAC reconoce incluso que ese derecho no queda afectado por el hecho de que la autoliquidación del impuesto se haya presentado fuera de plazo.

#### 3.2 Impuesto sobre Sociedades. – En los grupos fiscales, la posibilidad de compensar un mínimo de bases imponibles negativas de un millón de euros también se aplica a las generadas antes de consolidar

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia. [Resolución de 31 de marzo de 2022](#)**

El artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades limita la compensación de bases imponibles negativas al 70% de la base imponible previa (o límites inferiores en caso de empresas con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros), pero establece que, en todo caso, se podrán compensar hasta un importe de un millón de euros. Aunque en el régimen de consolidación fiscal se aplican, en general, los mismos límites, cuando se establece que las bases negativas generadas por una entidad antes de su incorporación en un grupo se podrán compensar con el límite general del 70% de la base imponible individual de dicha entidad, no se hace referencia al importe mínimo de un millón de euros.

Sin embargo, el TEAR de Valencia (acudiendo al criterio del TEAC, resumido en nuestra [Newsletter Tributario de noviembre de 2020](#)), admite que, en los grupos fiscales, también se podrá aprovechar, al menos, un importe de un millón de euros de las bases negativas generadas por cada entidad antes de su integración en el grupo. De esta manera se evita que exista un límite para la compensación de bases negativas individuales cuando la entidad tribute en régimen individual y otro distinto para las bases negativas de “pre-consolidación”, cuando se tribute en un grupo fiscal.

### 3.3 Operaciones vinculadas. – La prescripción del derecho a liquidar una obligación tributaria como consecuencia de un ajuste de valoración, impide liquidar la que corresponde a la otra parte vinculada

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 28 de junio de 2022 ([Criterio 1](#) y [Criterio 2](#))**

Las liquidaciones de IRPF e Impuesto sobre Sociedades (ambas del ejercicio 2010) analizadas en esta resolución tienen su origen en unas actuaciones de inspección iniciadas de forma simultánea en relación con una sociedad y su socio único (persona física). La regularización practicada consistió, en síntesis, en el ajuste a valor de mercado de las operaciones vinculadas entre socio y sociedad, lo que determinó un incremento de los rendimientos del trabajo declarados por el socio en su IRPF y, como consecuencia del ajuste bilateral, un correlativo incremento del gasto en la sociedad pagadora del rendimiento.

El TEAC anula la liquidación de IRPF por prescripción del derecho a liquidar. Conforme a ello, aunque el Impuesto sobre Sociedades de 2010 no estaba prescrito, anula la liquidación por este impuesto. De lo contrario, apunta el tribunal, se produciría una quiebra de la obligatoria bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas, lo que puede derivar, bien en situaciones de desimposición, bien en situaciones de doble imposición y de enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública.

Por otro lado, el TEAC aplica la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 6 de junio de 2022 \(rec. 2608/2020\)](#) (que reitera, a su vez, lo dispuesto en la anterior [sentencia de 18 de mayo de 2020 \(rec. 6187/2017\)](#)), y concluye que las especialidades procedimentales previstas en la norma del Impuesto sobre Sociedades en materia de operaciones vinculadas se aplican también en los supuestos en que la Administración decide iniciar un procedimiento de inspección solo respecto de una de las partes vinculadas.

En estos casos, es necesario garantizar las posibilidades de defensa de la parte de la operación que no ha sido objeto de inspección y, por este motivo, se prevé que la liquidación practicada al sujeto inspeccionado se notifique a la otra parte, para que se pueda personar en el recurso formulado por la primera.

Sin embargo, añade el tribunal que estas reglas no son extensibles a aquellos supuestos en que la Administración ha iniciado procedimientos de inspección simultáneos con ambas partes vinculadas.

### 3.4 IRPF. – La indemnización por modificación sustancial de las condiciones laborales para altos directivos no se puede beneficiar de ninguna exención

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 22 de septiembre de 2022](#)**

El artículo 7 de la Ley del IRPF establece que están exentas las indemnizaciones por despido o cese, en la cuantía establecida en la normativa laboral, siempre que no deriven de un convenio, pacto o contrato. De acuerdo con el artículo 50 del Estatuto de los Trabajadores, la extinción del contrato de trabajo por voluntad del trabajador por la modificación sustancial de las condiciones laborales, da derecho a las indemnizaciones previstas para el despido improcedente. Por este motivo, esta indemnización está exenta de IRPF.

No obstante, el TEAC concluye que esta exención no es aplicable en el caso de que el trabajador afectado por esa modificación y consecuente extinción de su relación laboral sea alto directivo. Según el tribunal:

- (a) El Real Decreto 1382/1085, de 1 de agosto, regulador de la alta dirección, no prevé de forma expresa este tipo de extinciones.
- (b) El artículo 12 del referido real decreto, sin embargo, establece que la relación laboral de alta dirección se puede extinguir por causas no previstas en esa norma, mediante los procedimientos previstos en el Estatuto de los Trabajadores.
- (c) Conforme a ello, la relación de alta dirección se puede extinguir de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 50 del Estatuto de los Trabajadores.
- (d) A pesar de ello, como la propia norma de la alta dirección no fija indemnización para estos casos, no se puede aplicar la exención.

La conclusión es discutible, por cuanto la remisión del real decreto de alta dirección al Estatuto de los Trabajadores para los casos no expresamente regulados en aquel es plena y, como se ha indicado, el referido artículo 50 establece que, en estos casos de extinción, el trabajador tendrá derecho a las indemnizaciones reguladas para el despido improcedente. En la alta dirección, esta indemnización está fijada en 20 días por año con el máximo de una anualidad.

### 3.5 Valoraciones catastrales / Plusvalía municipal. - Se deben devolver los impuestos calculados sobre valores catastrales que son declarados erróneos

**Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid. [Resolución de 28 de junio de 2022](#)**

Tras un proceso de subsanación de discrepancias, se rectificó por Catastro la valoración catastral de un inmueble por existir un error en su superficie. Sobre la base de esta modificación, el propietario del inmueble solicitó la devolución de la plusvalía municipal calculada a partir del valor catastral original, aunque la liquidación del impuesto ya era firme.

El Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid reconoce el derecho del contribuyente a obtener la devolución de la cuota indebidamente ingresada, aunque la liquidación ya sea firme, aplicando lo establecido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de junio de 2020 (comentada en nuestra [Newsletter de julio-septiembre de 2020](#)).

### 3.6 Obligaciones tributarias conexas. - Las actuaciones de comprobación realizadas respecto del IRPF interrumpen el plazo de prescripción para la presentación de la declaración del IRNR

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 23 de marzo ([7065/2019](#)) y de 24 de mayo ([0359/2020](#)) de 2022**

Una contribuyente presentó declaración del IRPF por el ejercicio 2013. En marzo de 2016 presentó un escrito en el que señalaba que en 2013 no había sido residente en España, por lo que no debía haber presentado una declaración de IRPF, solicitando que se le devolviera el exceso entre las retenciones soportadas y el impuesto debido.

La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada y comprobó que, efectivamente, la contribuyente no fue residente en España en 2013, por lo que emitió liquidación (en octubre de 2016) en la que dejó sin efecto todos los rendimientos declarados en la autoliquidación de IRPF de 2013. No obstante, en lugar de reconocer la pertinente devolución en favor de la contribuyente, la invitó a presentar modelo 210 de declaración de IRNR y solicitar la devolución por esa vía. El Modelo 210 fue finalmente presentado en octubre de 2018, pero la Administración negó la devolución del IRNR porque entendió que a esa fecha el derecho a obtener una devolución en concepto de IRNR había prescrito.

En su resolución de 23 de marzo de 2022 (cuyo criterio reitera en la posterior de 24 de mayo) el TEAC concluye que las actuaciones realizadas por la Administración tributaria respecto del IRPF interrumpieron el plazo de prescripción para la presentación del modelo 210 en concepto de IRNR, dado que ambos impuestos son incompatibles y, por lo tanto, la eliminación de los rendimientos declarados en uno de ellos implica la exigencia de estos en el otro.

No obstante, aclara que la mera presentación de la autoliquidación del IRPF de un determinado ejercicio no interrumpe el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del IRNR de ese periodo en la medida en que, en estos supuestos, no se produce ninguna intervención administrativa.

### **3.7 Notificaciones tributarias. – Aunque no se presente la baja censal, la Administración no puede desconocer la disolución y extinción de una entidad que conste en los registros públicos**

**Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia. [Resolución de 29 de abril de 2022](#)**

Tras la disolución y extinción de una asociación, se realizó la oportuna anotación en el Registro Nacional de Asociaciones. Sin embargo, la asociación olvidó comunicar la baja de la entidad mediante un modelo 036 de declaración censal. Meses después, la Administración notificó a la asociación una liquidación y una sanción. Los actos administrativos fueron puestos a disposición de la asociación en su dirección electrónica habilitada, pero las notificaciones no fueron abiertas porque la asociación ya se había extinguido. En consecuencia, la liquidación y la sanción no fueron pagadas y la deuda fue derivada a un responsable subsidiario, que impugnó el acuerdo de derivación de responsabilidad por defectos en la notificación de los actos administrativos originales.

El TEAR de Murcia da la razón al reclamante. Según el tribunal, la Administración debió haber conocido la disolución y extinción de la asociación, tras la inscripción en el Registro Nacional de Asociaciones, dado que se trata de un registro público. Por tanto, debió notificar los actos administrativos liquidador y sancionador a los sucesores de la asociación y solo ante la falta de pago por estos, podría haber intentado la derivación de responsabilidad.

### 3.8 Procedimiento de Inspección. - La invalidez de la entrada y registro en el domicilio produce la nulidad de los ajustes derivados de la información obtenida por medio de la actuación ilícita

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 24 de mayo de 2022](#)**

El TEAC recuerda en esta resolución que, cuando se declara la nulidad de la entrada y registro en el domicilio del contribuyente (en este caso por falta de consentimiento debidamente informado del administrador de la sociedad), se deben anular los ajustes practicados en las liquidaciones administrativas que tengan su origen en información obtenida en dicha actuación.

Sin embargo, a juicio del TEAC, nada impide que se mantengan los ajustes que no derivan de la información obtenida de esa forma, sino que se han practicado con base en información recabada por la Inspección a través de otros cauces (por ejemplo, por haber sido aportada por el obligado en el curso de las actuaciones de comprobación).

### 3.9 Procedimiento sancionador. – El TEAC fija nuevos criterios en relación con el plazo de duración de los procedimientos sancionadores

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 11 de julio de 2022 ([Criterio 1](#) y [Criterio 2](#))**

En esta resolución, el TEAC fija los siguientes criterios en relación con el procedimiento sancionador:

- (a) Por un lado, en aplicación de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 4 de noviembre de 2021](#), concluye que la fecha de inicio del cómputo del plazo máximo de resolución del procedimiento sancionador en materia de contrabando, a los efectos de apreciar la existencia o no de caducidad, es la fecha de notificación de la comunicación de inicio del procedimiento y no la fecha de adopción del acuerdo, en contra de lo que venía defendiendo hasta entonces.
- (b) Por otro, señala que, cuando un tribunal económico-administrativo aprecia defectos formales en un procedimiento de esta naturaleza y acuerda la anulación de la sanción y la retroacción de actuaciones, el órgano de aplicación de los tributos debe ejecutar la resolución en el plazo que reste del procedimiento sancionador. En relación con lo anterior, aclara lo siguiente:
  - Que este plazo es el resultante de deducir del plazo máximo legal de duración del procedimiento sancionador (seis meses) el tiempo transcurrido hasta el momento al que se retrotrae el procedimiento, que es cuando se cometió el vicio invalidante.
  - Que dicho plazo se cuenta a partir de la fecha en que la resolución tiene entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.
  - Que el incumplimiento del plazo conlleva la caducidad del procedimiento.

## 4. Consultas

### 4.1 Impuesto sobre Sociedades. – La transmisión de una sociedad que viene explotando un parque eólico estará exenta siempre que no tenga la condición de entidad patrimonial

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1880-22](#), de 9 de agosto de 2022**

Una entidad ha vendido una participación en una entidad española dedicada a la producción de energía eólica, que viene explotando y comercializando el producto desde hace varios ejercicios.

Según la DGT, la plusvalía resultante de esa operación quedará exenta al 95% en la medida en que el porcentaje de participación sea superior al 5% y dicha participación se haya mantenido durante más de un año el día en que se produzca la transmisión. No obstante, y a pesar de que, según la descripción de los hechos, la entidad participada realizaba una actividad económica, la DGT puntualiza que, además, la exención solo será aplicable si la entidad transmitida no tenía la condición de entidad patrimonial.

### 4.2 Impuesto sobre Sociedades. – La distribución de prima de emisión no genera renta en el socio si no excede del valor de adquisición de la participación, aunque contablemente se deba registrar un ingreso

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1879-22](#), de 9 de agosto de 2022**

Una entidad que tenía una participación del 50% en otra sociedad, adquiere el 50% restante. A continuación, la entidad participada distribuye dividendos con cargo a prima de emisión. La DGT concluye que el tratamiento de dicha distribución en el socio es el siguiente:

- (a) El reparto de la prima de emisión que corresponde al porcentaje de participación inicial se debe registrar como ingreso contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- (b) El resto de la prima de emisión deberá haber minorado el valor de adquisición contable de las participaciones adquiridas al otro socio.

En todo caso, en la medida en que el importe distribuido sea inferior al valor fiscal de la participación, no resultará renta gravable, por lo que se deberá realizar un ajuste extracontable negativo (por el ingreso registrado contablemente) para la determinación de la base imponible. Solo el exceso sobre el valor fiscal será ingreso computable en el Impuesto sobre Sociedades.

### 4.3 Impuesto sobre Sociedades. – Las subvenciones para compensar gastos pasados se imputan fiscalmente conforme a lo establecido en la normativa contable

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1878-22](#), de 9 de agosto de 2022**

Una entidad recibió en diciembre de 2021 una cantidad en concepto de subvención, si bien la resolución de concesión no ha sido notificada y publicada hasta enero de 2022. De acuerdo con la resolución, la ayuda no será firme y no reintegrable, entre otras, hasta que el sujeto acredite la aplicación de las cantidades recibidas al destino establecido en la



convocatoria, para lo que tendrá 4 meses desde la publicación de la resolución; es decir, solo se convertirá en no reintegrable en el propio 2022.

La subvención se ha destinado a la compensación de gastos fijos incurridos entre el 1 de marzo de 2020 y el 30 de septiembre de 2021.

En relación con el tratamiento de la subvención en el Impuesto sobre Sociedades, la DGT establece lo siguiente:

- (a) No se pueden reconocer ingresos contables por una subvención hasta que tenga el carácter de no reintegrable. Por tanto, desde el cobro de la subvención hasta que se pueda concluir racionalmente que las cantidades recibidas son no reintegrables (lo que no ocurrirá hasta 2022), el importe recibido se registrará como pasivo.
- (b) Como la subvención cumplirá los requisitos para ser no reintegrable después del devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos adquiridos con la subvención:
  - (i) El importe de la subvención vinculado a los gastos se ha de imputar a resultados cuando se cumplan las condiciones para su registro (es decir, cuando se pueda concluir que es no reintegrable).
  - (ii) Si la subvención ha financiado parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar a resultados la subvención, en proporción a la dotación a la amortización del activo pero solo prospectivamente. Es decir, no procederá hacer imputaciones de la subvención en función de la amortización de años previos.
- (c) Fiscalmente, la subvención se imputará con arreglo a los criterios contables anteriores.

#### **4.4 Impuesto sobre Sociedades. – Se analizan algunos requisitos sobre la regla de valoración de los servicios prestados por un socio profesional**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1873-22](#), de 8 de agosto de 2022**

El artículo 18.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula una regla especial de valoración para las operaciones realizadas entre socio y sociedad, cuando se trata de sociedades profesionales. En concreto, se establece que el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada siempre que se cumplan ciertos requisitos.

En esta resolución, la DGT analiza la aplicación de dicha regla de valoración en el caso de una sociedad profesional que va a transmitir una de sus unidades de negocio, generando un beneficio.

Según la DGT:

- (a) Para aplicar la regla de valoración indicada es necesario que más del 75% de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.

Esta condición no se cumpliría en el supuesto planteado en el caso de que la venta de la unidad de negocio dé lugar a un ingreso que suponga más del 25% de los ingresos de la entidad.

- (b) La aplicación de la regla exige igualmente que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75% del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de dichos socios por la prestación de sus servicios.

A este respecto, la expresión "... el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios...", se refiere al resultado contable a partir del cual se determina la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

#### **4.5 Impuesto sobre Sociedades. – El gasto derivado de la entrega de acciones de la matriz es deducible en la filial, aunque no se le repercute el coste del plan**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1807-22](#), de 29 de julio de 2022**

La matriz inglesa de un grupo multinacional ofrece a los trabajadores de su filial española un plan retributivo, en virtud del cual, si se cumplen ciertos requisitos, dichos trabajadores recibirán acciones de la matriz. El coste del plan es asumido íntegramente por dicha matriz, sin repercusión a la filial.

La DGT reitera en esta resolución que el tratamiento a efectos del Impuesto sobre Sociedades depende del tratamiento contable:

- (a) Contablemente, la filial deberá reconocer los servicios recibidos como gasto de personal, en el momento en que se ofrezca el plan retributivo, con abono directo a los fondos propios (en el epígrafe "otras aportaciones de socios").
- (b) Este reconocimiento se debe realizar por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.
- (c) En las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados.
- (d) El gasto de personal reconocido contablemente con abono a fondos propios será fiscalmente deducible, pero solo cuando se entreguen los instrumentos de patrimonio a los trabajadores.

#### **4.6 Impuesto sobre Sociedades. – Se aclaran diversas dudas sobre la deducción por producciones cinematográficas**

**Dirección General de Tributos. Consultas [V1811-22](#), de 29 de julio de 2022 y [V1736-22](#), de 20 de julio de 2022**

El artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Además, el artículo 39 de dicha ley regula la posibilidad de que el



productor ceda la deducción (con ciertos límites) a quien, no participando en la producción, ofrezca financiación.

En relación con la deducción, la DGT aclara lo siguiente:

- (a) A efectos de determinar el coste total de producción que forma parte de la base de la deducción, se atenderá a lo dispuesto en la normativa contable.
- (b) Respecto al requisito de que el 50% de la base de deducción se corresponda con gastos realizados en territorio español:
  - (i) Se entenderá que los gastos han sido realizados en territorio español, con independencia de la nacionalidad del proveedor (o de los actores):
    - En el caso de servicios, cuando se presten efectivamente en España. Si el servicio solo se presta parcialmente en este territorio, se aplicará la correspondiente proporción para determinar qué gasto se entiende realizado en España.
    - En el supuesto de entregas de bienes, cuando estas se realicen en dicho territorio.
  - (ii) Este requisito de territorialización del gasto se debe examinar teniendo en cuenta todos los gastos que componen la base de la deducción (producción, obtención de copias y publicidad y promoción a cargo del productor).
- (c) La deducción generada se podrá aplicar por el productor en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período en que finalice la producción, siempre que se hayan solicitado los correspondientes certificados (aunque no se hayan obtenido aún al cierre de dicho ejercicio).

En lo que se refiere al traspaso de la deducción al financiador, la DGT confirma lo siguiente:

- (a) El productor podrá traspasar al financiador la deducción que haya generado en el ejercicio, desde la fecha de suscripción del contrato de financiación y por los desembolsos realizados por el financiador que hayan sido destinados por el productor a sufragar los costes de producción. Los costes serán los sufragados desde la referida fecha hasta la obtención del certificado de nacionalidad.

Las aportaciones se entenderán desembolsadas cuando se produzca la transmisión de las cantidades al productor.

- (b) De acuerdo con la ley, el límite de la deducción que se puede traspasar es el importe de las cantidades desembolsadas por el financiador multiplicado por 1,20. A estos efectos, si el financiador desembolsa en el periodo impositivo cantidades que permitan traspasar un importe de la deducción superior a la generada por el productor, el exceso podrá ser aplicado por el financiador en el periodo impositivo siguiente, siempre que esa deducción se genere en el productor y se satisfagan los requisitos y condiciones de la ley.
- (c) El requisito relacionado con los certificados necesarios para generar el derecho a la deducción y traspasarlo se entenderá cumplido si se verifica (y comunica a la

Administración) que fueron solicitados. Cuando sean finalmente obtenidos, se deberá enviar una nueva comunicación.

Finalmente, la DGT aclara que el productor deberá contabilizar las aportaciones recibidas del financiador siguiendo los criterios para el reconocimiento de subvenciones establecidos en la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad. El tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades seguirá el contable, por lo que no se tendrán que realizar ajustes para determinar la base imponible derivada de la percepción de la financiación.

#### **4.7 Impuesto sobre Sociedades. – Un conjunto de parcelas urbanas y pendientes de urbanizar no constituyen una rama de actividad**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1084-22](#), de 17 de mayo de 2022**

Una sociedad dedicada a (i) la extracción de arenas y gravas para la construcción y (ii) la extracción de rocas y pizarras para la construcción y la industria de piedra natural tiene diversas parcelas que adquirió con el objeto de destinarlas a esta última actividad. Las parcelas han sido calificadas como suelo industrial y serán incluidas en próximas ejecuciones del plan de urbanismo del ayuntamiento. Además, tiene otras parcelas urbanas en las que tiene previsto ejecutar la construcción de edificaciones para el ejercicio de la actividad de promoción inmobiliaria.

Se pretende llevar a cabo una escisión por la cual se segregarían los terrenos no afectos a las actividades de la sociedad.

La DGT concluye que esta operación no se podría calificar de escisión parcial a los efectos de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal, en la medida en que el patrimonio segregado no constituye, por sí mismo, una rama de actividad diferenciada con los correspondientes medios materiales y personales, sino un conjunto de elementos aislados.

#### **4.8 IRPF. - Las especialidades del ‘exit tax’ previstas para el cambio de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea son aplicables a los traslados a Suiza**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1781-22](#), de 27 de julio de 2022**

Un suizo con residencia fiscal en España trasladó su residencia a Suiza a finales de 2020. En su patrimonio había acciones cuyo valor excedía de los cuatro millones de euros.

La Ley del IRPF establece que, en estos casos, se aplica el régimen de ganancias patrimoniales por cambio de residencia (*exit tax*). No obstante, cuando el cambio de residencia se produce a otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE) con el que existe un efectivo intercambio de información tributaria, la correspondiente ganancia patrimonial solo deberá ser objeto de autoliquidación si en los diez ejercicios siguientes al último que se deba autoliquidar en concepto de IRPF, se produce alguna de las siguientes circunstancias:

- (a) Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.
- (b) Que el contribuyente pierda la condición de residente de la UE o del EEE.

- (c) Que se incumpla la obligación de comunicar a la Administración tributaria la opción por la aplicación de esta especialidad.

Según la DGT, este régimen de suspensión se debe aplicar también cuando el traslado tenga como destino Suiza, atendiendo al Acuerdo sobre la Libre Circulación de Personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, hecho en Luxemburgo el 21 de junio de 1999.

#### 4.9 IRPF. - El valor de transmisión en el IRPF no está vinculado por el valor de referencia aplicable a otros tributos

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1607-22](#), de 4 de julio de 2022**

Con ocasión de la transmisión de un inmueble, se plantea si se puede tomar como valor de transmisión para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial a efectos del IRPF el valor de referencia establecido a efectos de otros impuestos.

La DGT niega esta posibilidad:

- (a) De acuerdo con la dicción literal de la normativa del IRPF, para la determinación del valor de adquisición hay que partir del importe real por el que se efectuó dicha adquisición.
- (b) De igual forma, para determinar el valor de transmisión se debe partir del importe real por el que se realice la enajenación, tomando como tal el importe efectivamente satisfecho, siempre que no sea inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este, todo ello con independencia del valor a efectos de otros impuestos.

#### 4.10 Procedimiento administrativo. – La Administración debe proporcionar copia de las declaraciones presentadas aunque se refieran a ejercicios prescritos

**Dirección General de Tributos. Consulta [V1290-22](#), de 7 de junio de 2022**

En esta resolución se analiza si los contribuyentes tienen derecho a que la Administración les proporcione una copia de sus propias declaraciones, aunque se refieran a ejercicios prescritos según los artículos 66 y 66bis de la LGT, y la respuesta es afirmativa.

Según la DGT:

- (a) El derecho a la obtención de copias de las declaraciones está expresamente recogido en el artículo 34.1.g) de la LGT.
- (b) Además, el artículo 99 de la LGT establece:
  - (i) Que los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de sus autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones o de extremos concretos contenidos en ellas (apartado 3).
  - (ii) Que quienes sean parte en una actuación o procedimiento tributario pueden obtener a su costa copia de los documentos del expediente, salvo que afecten

a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas, o cuando lo impida la normativa vigente (apartado 4).

Estos derechos están desarrollados en mayor detalle en los artículos 95 y 96 del reglamento de aplicación de los tributos.

- (c) Teniendo en cuenta que el artículo 66bis de la LGT establece que la prescripción del derecho de la Administración a revisar una deuda tributaria (en general, de 4 años) no obsta al derecho administrativo a realizar comprobaciones e investigaciones de períodos prescritos (con ciertos límites temporales en relación con la comprobación de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación), se debe concluir que el derecho a obtener copias de las propias declaraciones o autoliquidaciones no puede estar (en general) sometido a prescripción.

## 5. Normativa

### 5.1 Se establece la obligación de facturación electrónica entre empresarios y profesionales

En el BOE de 29 de septiembre de 2022 se publicó la [Ley 18/2022, de 28 de septiembre](#), de creación y crecimiento de empresas, que amplía el ámbito subjetivo de la obligación de emitir facturas electrónicas.

Hasta ahora, la facturación electrónica era obligatoria en las relaciones con particulares por empresarios y profesionales que prestan servicios al público en general y que operan en determinados sectores económicos. Mediante esta norma se extiende esta obligación a las operaciones comerciales entre empresarios y profesionales.

En nuestra [alerta](#) de 30 de septiembre de 2022 resumimos las principales novedades introducidas por esta norma.

### 5.2 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el cuarto trimestre de 2022 para calificar determinados activos financieros a efectos tributarios

En el BOE de 27 de septiembre de 2022 se ha publicado la [Resolución de 21 de septiembre de 2022](#), de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el cuarto trimestre natural del año 2022, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros. Los tipos son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: 1,446 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años, pero igual o inferior a siete: 1,782 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 2,250 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 2,667 por 100.

### 5.3 Se reduce temporalmente el IVA del gas y determinados combustibles utilizados en sistemas de calefacción

En el BOE de 21 de septiembre de 2022 se publicó el [Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre](#), por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del IVA aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles.

En nuestra [alerta](#) de esa fecha se resumen las operaciones a las que resulta de aplicación el tipo reducido de IVA del 5%.

### 5.4 Se aprueban nuevos acontecimientos de excepcional interés público

En el BOE de 6 de septiembre de 2022 se publicó la [Ley 17/2022, de 5 de septiembre](#), por la que se modifica la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.

En la disposición adicional octava se declara acontecimiento de excepcional interés público la celebración del «South Summit 2022-2024» a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La duración del programa de apoyo abarcará desde el 7 de septiembre de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2024.

### 5.5 Se aprueba un nuevo régimen de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias

En el BOE de 6 de septiembre de 2022 se publicó la [Ley 16/2022, de 5 de septiembre](#), de reforma del texto refundido de la Ley Concursal.

En la disposición adicional undécima se incorpora un **nuevo régimen de aplazamientos y fraccionamientos** aplicable a deudas tributarias gestionadas por la AEAT.

En concreto, las deudas que estén en período voluntario o ejecutivo se podrán aplazar o fraccionar previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

Los acuerdos de concesión que se dicten tendrán plazos con cuotas iguales y vencimiento mensual, sin que en ningún caso puedan exceder de los regulados a continuación, a contar desde la finalización del período voluntario de pago original:

- (a) Seis meses, (i) cuando los aplazamientos y fraccionamientos se garanticen mediante hipoteca, prenda o fianza personal y solidaria (artículo 82.1 párrafos segundo y tercero de la LGT); y (ii) cuando las deudas sean de cuantía inferior a la que fije la norma tributaria (artículo 82.2 a) de la LGT).

A estos efectos, en la propia Ley 16/2022 se eleva a rango de ley la **posibilidad de no aportar garantías** siempre que el importe de la deuda tributaria no exceda de 30.000 euros y esté en periodo voluntario o ejecutivo de pago (sin perjuicio del mantenimiento, en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de presentación de la solicitud).

Hasta ahora, esta posibilidad estaba prevista en la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre.

A efectos de la determinación del importe de deuda señalado, se acumularán las deudas a las que se refiere la propia solicitud, y cualquier otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

- (b) Nueve meses para los supuestos en que los aplazamientos y fraccionamientos se garanticen con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución (artículo 82.1 párrafo primero de la LGT).
- (c) Doce meses para aquellos supuestos en los que, según se establece en el artículo 82.2.b de la LGT, se den simultáneamente los siguientes requisitos: (i) que el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y (ii) que la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

## 6. Otros

### 6.1 DAC6. - Se inicia el plazo de presentación del Modelo 236

La AEAT ha publicado en su página web un [aviso](#) en el que recuerda que el 1 de octubre se ha iniciado el plazo de presentación del modelo 236, de declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal, que finalizará el 2 de enero de 2023.

Este modelo se debe presentar cuando se utilicen en España mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados en el modelo 234 (o bien a otra Administración tributaria distinta de la española en virtud de la directiva). En nuestra [alerta](#) de 13 de abril de 2021 resumimos las principales características de este modelo.

### 6.2 Se actualiza la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales

El Consejo de la UE, en su reunión de 4 de octubre de 2022, ha acordado unas [conclusiones](#) sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos tributarios. En concreto, en la lista de países y territorios no cooperadores (Anexo I de las Conclusiones) se ha decidido añadir a **Anguila, Bahamas y las Islas Turcas y Caicos**.

## 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