

Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Enero 2023

Índice

1. Sentencias

- 1.1 Precios de transferencia. – La AEAT y las Haciendas Forales están vinculadas por los ajustes de valoración que realicen y, además, se deben comunicar de oficio
- 1.2 Impuesto sobre Sociedades. – El fondo de comercio deducible es el que deriva exclusivamente de la participación de la entidad absorbente en la absorbida anterior a la fusión
- 1.3 Impuesto sobre Sociedades. – La cesión de ‘know-how’ incorporado en un ‘software’ o activo intangible da derecho a la reducción prevista en el artículo 23 del TRLIS
- 1.4 Impuesto sobre Sociedades. – El mantenimiento de la retribución cuando se accede al consejo de administración puede ser un indicio de que el consejero tiene una relación laboral y otra mercantil
- 1.5 IRPF. – El Tribunal Supremo cambia de criterio y resuelve que los intereses de demora que paga la Administración tributan en la base imponible general
- 1.6 IRPF. – La reinversión en vivienda habitual no está exenta si se tenía solo la nuda propiedad durante más de tres años
- 1.7 IVA. – El pasaporte no acredita la residencia habitual del adquirente a efectos de la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros, si no contiene información sobre el domicilio
- 1.8 IVA. - No procede la imposición de recargos de apremio en supuestos de IVA diferido a la importación cuando se ha pagado la deuda antes de la recepción de la providencia de apremio

- 1.9 IVA. - Los intereses de demora por retraso en el pago de facturas por la Administración se deben calcular teniendo en cuenta la cuota de IVA
- 1.10 Fiscalidad energética. - Es contrario al Derecho de la UE denegar de forma automática las solicitudes de exención formuladas dentro del plazo de liquidación, pero fuera del plazo fijado para su presentación
- 1.11 ITPyAJD. – La extinción parcial del condominio está sujeta al impuesto
- 1.12 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – No existe donación en un acuerdo transaccional homologado judicialmente, en virtud del cual se adjudica a uno de los herederos un importe superior al previsto en el testamento
- 1.13 IAE. – La venta de inmuebles embargados por entidades financieras no tributa en el IAE como actividad independiente
- 1.14 IAE. – Una exención en el IAE puede tener efectos retroactivos, aunque se comunique fuera de plazo
- 1.15 Valoraciones catastrales. – La constitución de la propiedad horizontal sobre un inmueble de forma unilateral y en documento privado por su propietario único puede ser válida a efectos catastrales
- 1.16 Derivación de responsabilidad. – El Tribunal Supremo se pronuncia sobre los requisitos para declarar fallido al deudor principal, a efectos de la derivación de responsabilidad subsidiaria

2. Resoluciones

- 2.1 Procedimiento amistoso. – Las devoluciones derivadas de procedimientos amistosos no se pueden calificar como devoluciones de ingresos indebidos

- 2.2 Impuesto sobre Sociedades. – Las pérdidas por la amortización de las acciones de una entidad financiera extinguida por resolución forzosa son deducibles
- 2.3 Valor de referencia. – El TEAC acepta la validez de las dos resoluciones de Catastro en las que se determinan los valores de referencia de 2022 de los inmuebles urbanos y rústicos
- 2.4 Procedimiento administrativo. – Cuando se supera el plazo del procedimiento económico-administrativo ya no se devenguen intereses de demora, tanto si la ejecución de la deuda está suspendida, como si se pagó
- 2.5 Procedimiento de recaudación. – El TEAC se pronuncia sobre varios aspectos recaudatorios en relación con la responsabilidad solidaria de quienes causen o colaboren en la ocultación de bienes del obligado tributario con el fin de impedir la actuación administrativa
- 2.6 Procedimiento sancionador. – Cuando se impugna una sanción, es posible analizar la liquidación de la que deriva, aunque sea firme

3. Consultas

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. – La renta derivada de la extinción por confusión de un préstamo entre dos entidades que se fusionan, no queda amparada por el régimen de neutralidad fiscal
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades. – No será deducible el gasto por el exceso de retención soportada en el extranjero, si no se realiza una actividad en el territorio en el que se ha practicado la retención
- 3.3 Impuesto sobre Sociedades. – No es deducible la pérdida de la participación en una entidad insolvente y que carece de valor, salvo en caso de extinción de dicha entidad

- 3.4 Impuesto sobre Sociedades. – Se analizan los efectos de una fusión inversa de entidades de un grupo fiscal
- 3.5 Impuesto sobre Sociedades. – Se analiza el tratamiento de una operación de ‘sale & lease-back’ en la que la arrendataria no es la entidad que vendió el inmueble
- 3.6 IRPF. – La ausencia de un hijo durante los períodos lectivos del curso escolar no impide aplicar el mínimo por descendientes
- 3.7 IRPF e Impuesto sobre Sucesiones. - Las cantidades percibidas por los herederos de un empleado despedido tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y no estarán sujetas a retención
- 3.8 IRPF. - Un empleado no residente que presta sus servicios en régimen de teletrabajo desde Portugal tributará exclusivamente en dicho país
- 3.9 IRPF. – La subvención percibida por una comunidad de propietarios se atribuirá a quien tenga la condición de propietario en el momento de su cobro
- 3.10 ITPyAJD. – Las reducciones de capital para incrementar reservas no están sometidas a ITPyAJD
- 3.11 ITPyAJD. – Tributación de la aportación no dineraria de inmuebles con deuda a una sociedad
- 3.12 Procedimiento de recaudación. – Se aclara cómo se calcula el límite inembargable de sueldos cuando se percibe una gratificación o paga extraordinaria

4. Normativa

- 4.1 Se introducen modificaciones en el Reglamento de IRPF en relación con los artistas

- 4.2 Se modifica el recargo por equivalencia y se declaran nuevos acontecimientos de excepcional interés público

1. Sentencias

1.1 Precios de transferencia. – La AEAT y las Haciendas Forales están vinculadas por los ajustes de valoración que realicen, que, además, se deben comunicar de oficio

Tribunal Supremo. [Sentencia de 20 de diciembre de 2022](#)

Tras la comprobación del valor de mercado de unas operaciones entre una entidad residente en territorio común y otra entidad de su grupo residente en Guipúzcoa, la AEAT realizó ajustes en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la primera, que se documentaron en un acta con acuerdo. La entidad guipuzcoana solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para que se le aplicara el ajuste de valoración correlativo. La Diputación Foral de Guipúzcoa denegó la rectificación sobre la base de que el ajuste realizado por la AEAT no seguía ninguno de los métodos establecidos en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

El Tribunal Supremo se remite a su sentencia de 17 de septiembre de 2020 ([newsletter de octubre de 2020](#)) y concluye de la siguiente forma:

- (a) La AEAT tiene la obligación de notificar a las administraciones forales (y viceversa) la realización de ajustes de valoración en materia de precios de transferencia.
- (b) En el caso analizado, la diputación foral queda vinculada y sometida a las valoraciones de la AEAT. Es irrelevante a estos efectos que el acto administrativo se adopte con la forma de acta con acuerdo y también lo es que no se sigan los procedimientos de valoración del artículo 16 del TRLIS.
- (c) La razón de esa vinculación a lo acordado en un acto firme no responde a la protección del adecuado ejercicio de las competencias propias de cada administración (que en este caso ha sido doblemente incumplido por las dos administraciones competentes, bien por falta de comunicación entre ellas, bien porque una de ellas no ha aplicado el criterio acordado por la otra), sino a la protección de los contribuyentes, porque “no se puede hacer cargar con las consecuencias adversas derivadas de incomprensibles disputas o malentendidos entre administraciones públicas, rigurosamente indebidas y patológicas”.

1.2 Impuesto sobre Sociedades. – El fondo de comercio deducible es el que deriva exclusivamente de la participación de la entidad absorbente en la absorbida anterior a la fusión

Tribunal Supremo. [Sentencia de 19 de diciembre de 2022](#)

Una sociedad A absorbió a diversas entidades. En una de las entidades absorbidas (B) tenía, antes de la fusión, una participación directa cercana al 50%. La participación restante la tenían otras dos entidades (C y D) que también fueron absorbidas en el mismo procedimiento de fusión y en las que la absorbente no tenía ninguna participación. Al anular la participación surgió un fondo de comercio que fue calculado por la entidad absorbente considerando su participación y la de las entidades C y D en B y fue amortizado por la sociedad absorbente (A). La Inspección entendió que dicho fondo de comercio no era deducible por la parte que derivaba de la participación en B que, antes de la fusión, pertenecía a las entidades C y D,

dado que en estas la entidad absorbente (A) no tenía ninguna participación (es decir, no se cumplía el requisito mínimo de participación del 5%).

El Tribunal Supremo confirma el criterio administrativo y precisa que el fondo de comercio deducible es el que se corresponde con la participación en la entidad absorbida (B) que tenía la entidad absorbente (A) antes de la fusión, y no con la participación que tenían otras entidades (C y D) en la sociedad absorbida, aunque unas y otras sean absorbidas en unidad de acto.

1.3 Impuesto sobre Sociedades. – La cesión de ‘know-how’ incorporado en un ‘software’ o activo intangible da derecho a la reducción prevista en el artículo 23 del TRLIS

Audiencia Nacional. [Sentencia de 27 de octubre de 2022](#)

Una sociedad desarrolló dos activos intangibles tecnológicos de aplicación en el ámbito de las construcciones y obras, en los que incorporó determinados conocimientos (*know-how*). Posteriormente, cedió el uso de los referidos activos a varias de sus sucursales en el extranjero. Sobre los ingresos percibidos aplicó la reducción prevista en el artículo 23 del TRLIS (actualmente regulado en el artículo 23 de la ley del impuesto), al entender que se estaba cediendo un *know-how*.

La Administración rechazó la aplicación de la reducción, porque entendió que no había una verdadera cesión de *know-how*, sino una prestación de servicios de asistencia técnica con los conocimientos adquiridos tras el desarrollo de los intangibles.

Frente a ello, el tribunal concluye que lo que se cedió fue el conocimiento generado por los ingenieros de la entidad y que se incorporó a sus nuevos activos intangibles tecnológicos.

Subraya el tribunal, además, que en los contratos de cesión se excluyó expresamente la prestación de servicios de asistencia técnica. Es decir, la cesión del derecho de uso de los activos intangibles desarrollados por la sociedad únicamente conllevaba la obligación de transferencia tecnológica por la sociedad, pero sin que ello llevara unido ningún compromiso de asistencia posterior.

1.4 Impuesto sobre Sociedades. – El mantenimiento de la retribución cuando se accede al consejo de administración puede ser un indicio de que el consejero tiene una relación laboral y otra mercantil

Audiencia Nacional. [Sentencia de 11 de octubre de 2022](#)

La Inspección entendió que la relación de un consejero con una sociedad era exclusivamente mercantil, por aplicación de la teoría del vínculo. Entre otras cuestiones, la Inspección señalaba como indicios para alcanzar esta conclusión que el consejero era presidente del consejo de administración de la sociedad, que sus funciones eran las propias de un director gerente y que la cuantía de sus retribuciones era elevada en relación con la del resto de los trabajadores de la empresa. Como, según la Inspección, no se cumplía con la normativa mercantil en relación con la retribución de consejeros y administradores, la retribución de este consejero no era deducible.

La Audiencia Nacional, sin embargo, admite dicha deducibilidad tras entender que la prueba aportada por la sociedad demuestra que el consejero tenía dos relaciones, una laboral y una

mercantil, siendo la primera la retribuida. Para ello, considera varios indicios contrarios a los mencionados por la Administración:

- (a) La ascendente trayectoria laboral del afectado en la empresa.
- (b) El desarrollo de una actividad profesional ordinaria que no se confunde con la propia del cargo de consejero.
- (c) La inexistencia de un cambio sustancial en las retribuciones del consejero antes y después de su entrada en el órgano de administración.

1.5 IRPF. – El Tribunal Supremo cambia de criterio y resuelve que los intereses de demora que paga la Administración tributan en la base imponible general

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

Como resumíamos en nuestra [alerta de 14 de diciembre de 2020](#), el Tribunal Supremo concluyó en [sentencia de 3 de diciembre de ese año](#) que los intereses de demora derivados de devoluciones de ingresos indebidos por parte de la AEAT no constituían ganancias patrimoniales sujetas al IRPF. Según el tribunal, cuando se devolvía al contribuyente un ingreso indebido, compensándolo con los correspondientes intereses de demora, no existía ganancia patrimonial, sino que se producía un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida. Añadía el tribunal que no tenía sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente y entender que están sujetos y no exentos los intereses que acompañan a la devolución de ingresos indebidos.

Sin embargo, en una nueva sentencia el Tribunal Supremo ha cambiado su opinión y entiende que sí estamos ante una ganancia patrimonial que, además, debe tributar en la base imponible general, al no derivar de una transmisión. De acuerdo con el tribunal, no se puede concluir de otra forma, aunque la Administración sea la causante de la lesión de los derechos del contribuyente, porque no hay nada previsto en la ley al respecto.

1.6 IRPF. – La reinversión en vivienda habitual no está exenta si se tenía solo la nuda propiedad durante más de tres años

Tribunal Supremo. [Sentencia de 12 de diciembre de 2022](#)

La Ley del IRPF establece que estarán exentas las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. La norma establece también que se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años.

El Tribunal Supremo entiende que esta exención no se aplica en un caso en el que el transmitente es propietario de la vivienda en el momento de la venta, si en un período anterior (dentro del plazo de tres años previo a la transmisión) tenía solo su nuda propiedad, aunque hubiera residido en ella (con el usufructuario) durante esos tres años.

El tribunal se remite a su sentencia previa de 20 de diciembre de 2018 ([newsletter de enero de 2019](#)) en la que concluyó del mismo modo en un supuesto en el que la vivienda transmitida había sido aportada por uno de los cónyuges a la sociedad de gananciales menos de tres años antes de la transmisión.

1.7 IVA. – El pasaporte no acredita la residencia habitual del adquirente a efectos de la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros, si no contiene información sobre el domicilio

Tribunal Supremo. [Sentencia de 19 de diciembre de 2022](#)

La aplicación de la exención a las entregas a viajeros que tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad exige que se acredite dicha residencia mediante el pasaporte, documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

El Tribunal Supremo aclara, no obstante, que para que el pasaporte sea válido a estos efectos, debe incluir información sobre la residencia habitual o domicilio del cliente.

El tribunal añade, además, que la exención está sometida a que se expida factura completa.

1.8 IVA. - No procede la imposición de recargos de apremio en supuestos de IVA diferido a la importación cuando se ha pagado la deuda antes de la recepción de la providencia de apremio

Tribunal Supremo. [Sentencia de 13 de diciembre de 2022](#)

El Tribunal Supremo se pronuncia en esta sentencia sobre la procedencia de exigir un recargo de apremio por la omisión o falta de inclusión en la autoliquidación de IVA de una cuota de IVA a la importación, cuando se ha optado por el régimen de IVA diferido a la importación previsto en el artículo 167.2 de la Ley del IVA.

El tribunal afirma que la omisión o falta de inclusión en la autoliquidación de una cuota de IVA a la importación puede determinar el inicio del período ejecutivo, pero que ello no conduce automáticamente a que se apremie la deuda. En concreto, no procederá emitir providencia de apremio si el contribuyente paga íntegramente la deuda tras el inicio del período ejecutivo, pero antes de la notificación de la providencia.

1.9 IVA. - Los intereses de demora por retraso en el pago de facturas por la Administración se deben calcular teniendo en cuenta la cuota de IVA

Tribunal Supremo. [Sentencia de 5 de diciembre de 2022](#)

En esta sentencia se plantea cuál es la base para el cálculo de los intereses de demora por el retraso de la Administración en el pago de facturas derivadas de un contrato administrativo.

Con base en la jurisprudencia del TJUE (sentencia de fecha 20 de octubre de 2022, en el asunto C585/20), el Tribunal Supremo modifica el criterio que venía manteniendo hasta ahora y concluye que la base de cálculo de los intereses de demora debe incluir todo el importe impagado, incluido el IVA repercutido en factura, con independencia de que el emisor acredite o no que ha ingresado dicho IVA.

1.10 Fiscalidad energética. - Es contrario al Derecho de la UE denegar de forma automática las solicitudes de exención formuladas dentro del plazo de liquidación, pero fuera del plazo fijado para su presentación

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 22 de diciembre de 2022. Asunto C-553/21](#)

La normativa alemana que transpuso la Directiva de imposición energética prevé una exención para determinados productos utilizados como combustible para fines profesionales. Esta exención se debe solicitar por los interesados hasta el 31 de diciembre del año siguiente a aquel en el que se emplearon los productos. Por su parte, el plazo de liquidación es también de un año, a contar desde el final del año natural en que se produzca el devengo. No obstante, cuando se inicie una inspección tributaria antes de la expiración del plazo para la liquidación del impuesto, este último plazo no expirará hasta que las liquidaciones administrativas sean definitivas.

Con base en esta regulación, la oficina aduanera de Alemania denegó la exención a una entidad que, cumpliendo los requisitos para su aplicación, había presentado la solicitud fuera de plazo.

El TJUE concluye que una norma que conduce a que el incumplimiento del plazo de presentación de una solicitud de exención tributaria derive, automáticamente y sin excepciones, en la denegación de dicha solicitud, es contraria a los principios de efectividad y proporcionalidad. Observa el tribunal que, en el supuesto analizado, la entidad presentó la solicitud en 2012, aunque los productos en cuestión se habían utilizado en 2010, pero que en 2011 la sociedad había sido objeto de un procedimiento de inspección referido precisamente al ejercicio 2010, por lo que las autoridades alemanas deberían haber reconocido el derecho a la exención en dicho procedimiento.

1.11 ITPyAJD. – La extinción parcial del condominio está sujeta al impuesto

Tribunal Supremo. [Sentencia de 19 de diciembre de 2022](#)

Cuatro personas eran propietarias proindiviso de un inmueble. Dos de ellas cedieron la participación que tenían en la comunidad de bienes a las otras dos a cambio de la asunción por estas de la hipoteca pendiente.

El Tribunal Supremo entiende que en el caso analizado el condominio solo se extingue parcialmente, por lo que la transmisión no está exenta de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD (se remite, entre otras, a su sentencia previa de 26 de junio de 2019, resumida en nuestra [newsletter de julio de 2019](#)).

Según el tribunal, la ley no exonera de tributación estas transmisiones incluso en los casos en que exista desproporción entre lo que se transmite y lo que se recibe y aunque se trate de bienes indivisibles.

1.12 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – No existe donación en un acuerdo transaccional homologado judicialmente, en virtud del cual se adjudica a uno de los herederos un importe superior al previsto en el testamento

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 28 de octubre de 2022](#)

Un padre otorgó testamento en el que dejaba a dos hijos la estricta legítima y a un tercer hijo el resto de los bienes. Uno de los hijos perjudicados impugnó judicialmente el testamento. El procedimiento judicial finalizó mediante un acuerdo transaccional entre las partes (que se homologó judicialmente), por el que se acordaba la adjudicación al recurrente de bienes por un valor superior al que resultaba de la aplicación estricta del testamento.

La Administración tributaria calificó el exceso de adjudicación como una donación, emitiendo liquidación en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El tribunal considera, frente a ello, que el exceso de adjudicación derivado del acuerdo transaccional suscrito entre los herederos no cumple con los requisitos para ser considerado una donación a efectos del impuesto, dado que no concurre ánimo de liberalidad. En el ámbito de los acuerdos transaccionales es habitual realizar este tipo de concesiones, a cambio de poner fin a los costes y procedimientos judiciales testamentarios, lo que demuestra que no hay donación sino un intercambio de intereses.

Esta conclusión queda reforzada por la homologación judicial del acuerdo, dado que ello genera obligaciones que vinculan a todas las partes en relación con el reparto de la herencia.

1.13 IAE. – La venta de inmuebles embargados por entidades financieras no tributa en el IAE como actividad independiente

Tribunal Supremo. [Sentencia de 11 de enero de 2023](#)

Se analiza en esta sentencia si las entidades financieras se deben dar de alta el epígrafe 833.2 (promoción de edificaciones) de las tarifas del IAE por la transmisión de inmuebles que hayan sido adquiridos como consecuencia de la ejecución de garantías hipotecarias relacionadas con préstamos concedidos por las propias entidades financieras.

El Tribunal Supremo considera que en este supuesto no existe una ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos para la realización de la actividad de adquisición y venta de los inmuebles. Se trata, frente a ello, de una actividad accesoria a la actividad financiera principal, que se realiza solo con la finalidad de recuperar los préstamos hipotecarios concedidos y como consecuencia de su ejecución, y no con la intención de intervenir en el mercado inmobiliario de forma directa y activa. Por tanto, esta actividad debe tributar en el grupo 811 (Banca) y no en el epígrafe 833.2 de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (promoción de edificaciones).

El tribunal precisa que, sin embargo, sí se deben dar de alta en el epígrafe 833.2 las filiales de la entidad bancaria cuyo objeto sea la venta y explotación de los inmuebles.

1.14 IAE. – Una exención en el IAE puede tener efectos retroactivos, aunque se comunique fuera de plazo

Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares. [Sentencia de 9 de noviembre de 2022](#)

La normativa reguladora del IAE prevé que las declaraciones de baja en el impuesto pueden tener efectos retroactivos, incluso cuando la fecha de cese de la actividad sea de un ejercicio anterior al de presentación de la correspondiente declaración.

En esta sentencia, el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares entiende que la referida previsión para las declaraciones de baja es igualmente aplicable a los supuestos de exención, reconociendo la posibilidad de que se aplique una exención de forma retroactiva, aunque se comunique fuera de plazo.

El tribunal añade que, una vez rectificada la matrícula del IAE con efectos retroactivos, los contribuyentes pueden solicitar la devolución de los ingresos indebidos que hubieran realizado durante los períodos para los que les hubiera sido reconocida la exención, con independencia de que las liquidaciones del tributo de esos períodos hubieran adquirido firmeza por no haber sido impugnadas dentro de plazo.

1.15 Valoraciones catastrales. – La constitución de la propiedad horizontal sobre un inmueble de forma unilateral y en documento privado por su propietario único puede ser válida a efectos catastrales

Audiencia Nacional. [Sentencia de 22 de noviembre de 2022](#)

En esta sentencia, la Audiencia Nacional reconoce al propietario único de un complejo inmobiliario, en el que existen diversos arrendatarios, la posibilidad de constituir la propiedad horizontal del inmueble de forma unilateral y en documento privado, con validez a efectos catastrales, sobre la base de lo establecido en la antigua Orden EHA/3482/2006, de 19 de octubre, por la que se aprobaban los modelos de declaración de alteraciones catastrales de bienes inmuebles.

El tribunal concluye de esta forma incluso habiendo constatado que el propietario no había iniciado aún la venta de los pisos o locales que se iban a derivar de la división horizontal del inmueble, ni manifestado su voluntad de hacerlo, si bien precisa que en todo caso debe existir una motivación lícita que justifique dicha división horizontal.

1.16 Derivación de responsabilidad. – El Tribunal Supremo se pronuncia sobre los requisitos para declarar fallido al deudor principal, a efectos de la derivación de responsabilidad subsidiaria

Tribunal Supremo. [Sentencia de 22 de diciembre de 2022](#)

En el ámbito de una derivación de responsabilidad subsidiaria se plantea si la declaración de fallido del deudor principal debe especificar si se trata de una insolvencia total o parcial.

El Tribunal Supremo señala que lo relevante es que el acto de declaración de responsabilidad vaya precedido de la declaración de fallido del deudor principal. Es decir, que la Administración haya llevado a cabo las actuaciones suficientes para apreciar la

inexistencia de bienes o derechos susceptibles de embargo para cubrir la totalidad de la deuda reclamada. No es necesario, por tanto, que se incluya la expresión cuantitativa del carácter parcial o total de la insolvencia. No obstante, en el acuerdo de derivación de responsabilidad sí se deberá incorporar esta información.

Por otro lado, se plantea si, para declarar fallido al deudor principal, es necesario que la AEAT agote todos los trámites del periodo ejecutivo respecto de todas las deudas para constatar la situación de insolvencia del deudor.

El tribunal afirma que la constatación de la situación de insolvencia del deudor principal se puede obtener como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas. Por tanto, una vez acreditada suficientemente la insolvencia, el hecho de que se encuentre pendiente de contestación algún requerimiento por parte del deudor no impide que se formalice la declaración de fallido.

2. Resoluciones

2.1 Procedimiento amistoso. – Las devoluciones derivadas de procedimientos amistosos no se pueden calificar como devoluciones de ingresos indebidos

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 24 de noviembre de 2022 ([Criterio 1](#) y [Criterio 2](#))

En 2014 se inició un procedimiento amistoso que finalizó con el reconocimiento del derecho a una devolución a favor de un determinado contribuyente. Esta devolución se realizó sin intereses de demora por el tiempo que duró el procedimiento. Por el período restante, solo se reconocieron intereses de demora sobre la parte de la devolución que se entendió que tenía la calificación de devolución de ingresos indebidos, que es la que se correspondía con cuantías ingresadas al presentar las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, es decir, no se pagaron intereses de demora por los importes que se calificaron como devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

El TEAC concluye, en primer lugar, que 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 estableció que durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora. Esta disposición fue nuevamente modificada por el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, que eliminó dicha regla, pero solo para los procedimientos amistosos iniciados a partir de su entrada en vigor, es decir, desde 6 de febrero de 2020. Por ello, como en este caso el procedimiento amistoso comenzó en 2014, no se devengan intereses de demora durante su tramitación, con independencia de que dichos intereses beneficien al contribuyente (como habría ocurrido en este caso) o a la Administración.

En cuanto al devengo de intereses de demora por el período restante, el TEAC confirma que las cantidades ingresadas en la autoliquidación del impuesto por ser la cuota diferencial superior a los pagos a cuenta tendrán la consideración de ingreso indebido y su devolución se realizará con intereses de demora devengados desde la fecha de su ingreso.

Sin embargo, las cantidades no ingresadas en la autoliquidación por no exceder de los pagos a cuenta tendrán la condición de devoluciones derivadas de la normativa del tributo, por lo que solo se devengarán intereses de demora transcurridos seis meses desde la finalización

del procedimiento amistoso sin que hubiera recaído resolución. En relación con este supuesto, el TEAC entiende que no se puede aplicar la jurisprudencia del Tribunal Supremo favorable al devengo de intereses de demora cuando las devoluciones (aun procedentes de la realización de pagos fraccionados) tienen su origen en una regularización derivada de unas actuaciones inspectoras en las que se reconoce el derecho a deducciones que, conforme a la normativa del impuesto, no se pueden aplicar al realizar los pagos fraccionados.

Según el TEAC, las regularizaciones derivadas de un procedimiento amistoso no merecen el mismo tratamiento. En estos casos, no se puede entender que las cantidades a devolver (ingresadas al realizar los pagos fraccionados) fueron indebidas, porque el derecho a su devolución no deriva de una aplicación incorrecta de la norma al hacer esos pagos fraccionados, sino de un acuerdo o convención alcanzado con la autoridad competente en el ámbito de un procedimiento amistoso cuyo objeto es evitar la doble imposición.

2.2 Impuesto sobre Sociedades. – Las pérdidas por la amortización de las acciones de una entidad financiera extinguida por resolución forzosa son deducibles

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

La Ley del Impuesto sobre Sociedades -LIS- prevé, como regla general, que las pérdidas derivadas de la transmisión de una participación en una entidad no serán fiscalmente deducibles (artículo 21. 6 de la LIS). Como excepción, se admite la deducibilidad de las rentas negativas generadas en la extinción de la entidad participada, salvo que esta sea resultado de una operación de reestructuración (artículo 21.8 de la LIS).

En el caso analizado, el contribuyente obtuvo una pérdida en 2017 por la amortización forzosa, sin compensación económica, de las acciones que tenía de un banco. Esta operación derivó de la resolución de la entidad financiera, según el acuerdo de la Comisión Rectora del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria de 7 de junio de 2017, por la que se adoptan las medidas necesarias para ejecutar la decisión de la Junta Única de Resolución. El mecanismo de resolución consistió en la venta del negocio de la entidad mediante la transmisión de las acciones a un comprador (otro banco) por 1 euro, previa amortización y conversión de los instrumentos de capital pertinentes, que determinaron la absorción de las pérdidas necesarias por parte de los accionistas y acreedores. Después de esta operación, en 2018, se produjo la fusión por absorción del banco en cuestión por el banco adquirente de sus acciones.

El TEAC concluye que el procedimiento especial de resolución del banco tuvo para los socios los mismos efectos que los de una extinción sin reestructuración y que el hecho de no haber seguido un procedimiento de liquidación ordinaria de la entidad bancaria (que podría haber ocasionado daños irreparables al sistema financiero y a la economía del país) no debe suponer un tratamiento tributario distinto (en este caso, peor) a los accionistas afectados; todo ello con independencia de que la extinción jurídica se produjera de forma definitiva en 2018 mediante una operación de reestructuración con el banco adquirente.

Por todo lo expuesto, considera que, para la sociedad reclamante, esa amortización supuso una extinción total y permanente de su relación jurídica con el banco, por lo que se entiende aplicable lo dispuesto en el artículo 21.8 de la LIS y, en consecuencia, la pérdida originada en dicha operación es deducible.

2.3 Valor de referencia. – El TEAC acepta la validez de las dos resoluciones de Catastro en las que se determinan los valores de referencia de 2022 de los inmuebles urbanos y rústicos

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 21 de diciembre de 2022 ([08964/2021](#), [08965/2021](#), [08967/2021](#) y [08968/2021](#))

El TEAC ha analizado las dos Resoluciones de 10 de noviembre de 2021 de la Dirección General del Catastro sobre los elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los inmuebles urbanos y rústicos del ejercicio 2022, concluyendo, entre otros extremos, lo siguiente:

- (i) Que estas resoluciones contienen todos los elementos necesarios para determinar el valor de referencia de cada inmueble, por lo que cumplen el mandato establecido por el legislador.
- (ii) Que los informes anuales del mercado inmobiliario (tanto rústico como urbano) en los que se basan estas dos resoluciones gozan de presunción de certeza o razonabilidad. Aunque se admite prueba en contrario por los contribuyentes, no es suficiente a estos efectos la opinión que estos últimos puedan tener sobre el contenido de los referidos informes.

2.4 Procedimiento administrativo. – Cuando se supera el plazo del procedimiento económico-administrativo ya no se devengan intereses de demora, tanto si la ejecución de la deuda está suspendida, como si se pagó

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 21 de diciembre de 2022](#)

La Ley General Tributaria (LGT) establece que el interés de demora se dejará de devengar cuando se exceda el plazo máximo de duración del procedimiento económico-administrativo (un año) sin que se haya notificado resolución, siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado.

El TEAC modifica su criterio según el cual dicha regla era aplicable exclusivamente a las liquidaciones cuya ejecución hubiera sido suspendida, y acoge el fijado por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en numerosas sentencias (por todas, la [sentencia de 2 de febrero de 2022, en el recurso 138/2020](#)), en virtud del cual la limitación al devengo de intereses por incumplimiento del plazo procedimental comprende también los casos en que la deuda resultante de la regularización es ingresada por el interesado y, posteriormente, surge otra distinta como consecuencia de los recursos administrativos y judiciales interpuestos, existiendo liquidaciones a favor y en contra del contribuyente.

2.5 Procedimiento de recaudación. – El TEAC se pronuncia sobre varios aspectos recaudatorios en relación con la responsabilidad solidaria de quienes causen o colaboren en la ocultación de bienes del obligado tributario con el fin de impedir la actuación administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 19 de abril de 2022](#) y resoluciones de 13 de diciembre de 2022 ([03257/2020](#)) y ([06421/2021](#))

El TEAC ha emitido varias resoluciones en relación con el supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT, es decir, la que corresponde a quienes causen o colaboren en la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación administrativa, en las que cambia su doctrina anterior:

- (a) Recargos del período ejecutivo: asumiendo el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 10 de diciembre de 2020 \(rec. 2189/2018\)](#), el TEAC concluye que la Administración no puede exigir a cada responsable solidario el recargo del periodo ejecutivo, si este ya ha sido ingresado por uno de ellos. Según el tribunal, la deuda tributaria es única y, en consecuencia, en el momento en que cualquiera de los responsables satisfaga dicha deuda (tanto el principal, como los recargos e intereses) este pago liberará al resto. Lo contrario produciría un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública.
- (b) Prescripción: partiendo de la sentencia del Tribunal Supremo de [14 de octubre de 2022 \(recurso 6321/2021\)](#) ([Newsletter de noviembre de 2022](#)), concluye que el plazo de prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios comienza cuando ocurren los hechos constitutivos de la responsabilidad (es decir, cuando se producen los actos de transmisión u ocultación patrimonial), sin que dicho plazo se interrumpa por las actuaciones de cobro realizadas frente al deudor principal u otros obligados, ni quede suspendido por la declaración de concurso de dicho deudor principal.

2.6 Procedimiento sancionador. – Cuando se impugna una sanción, es posible analizar la liquidación de la que deriva, aunque sea firme

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

Con motivo de la transmisión de un inmueble, la Administración inició un procedimiento de comprobación limitada tras el cual emitió una liquidación e impuso una sanción. Ambos actos administrativos fueron recurridos en reposición por el interesado. El recurso contra la liquidación fue inadmitido por extemporáneo, mientras que el recurso contra la sanción fue admitido pero desestimado.

El TEAC analiza y resuelve de forma acumulada las reclamaciones interpuestas frente a los acuerdos que inadmiten y desestiman, respectivamente, los referidos recursos de reposición. Una vez confirmada la extemporaneidad del recurso interpuesto frente a la liquidación, la cuestión controvertida se centra en determinar si es posible analizar dicha liquidación (que ha devenido firme) para valorar la conformidad a Derecho de la sanción.

El tribunal aplica el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 23 de septiembre de 2020 \(rec. 2839/2019\)](#) y concluye que, cuando se impugna una sanción, aunque la liquidación de la que deriva sea firme, se puede analizar dicha liquidación porque la regularización en ella contenida sustenta la infracción que se sanciona y, además, sirve

para fijar la base de la sanción impuesta. En consecuencia, el análisis de la liquidación deviene imprescindible para verificar la concurrencia del elemento objetivo de la sanción.

3. Consultas

3.1 Impuesto sobre Sociedades. – La renta derivada de la extinción por confusión de un préstamo entre dos entidades que se fusionan, no queda amparada por el régimen de neutralidad fiscal

Dirección General de Tributos. Consulta [V2437-22](#), de 25 de noviembre de 2022

Se plantea una fusión entre dos entidades que previamente no eran vinculadas. Con motivo de la fusión, el préstamo concedido por una a la otra queda extinguido por confusión. La DGT señala que la operación de fusión se podrá acoger al régimen de neutralidad fiscal, pero con las siguientes particularidades en lo que se refiere al préstamo:

- (a) Si la transmisión de la deuda por la sociedad absorbida a favor de la sociedad absorbente pusiera de manifiesto alguna renta en sede de la entidad transmitente, dicha renta quedaría amparada en el régimen de neutralidad fiscal.
- (b) No obstante, la renta que se pudiera poner de manifiesto por la posterior extinción de la deuda por concurrir en la misma entidad las posiciones de deudor y acreedor no quedaría amparada por el régimen de neutralidad fiscal, dado que esta renta no es consecuencia de la fusión, sino que deriva de dicha concurrencia de posiciones en relación con el préstamo.

3.2 Impuesto sobre Sociedades. – No será deducible el gasto por el exceso de retención soportada en el extranjero, si no se realiza una actividad en el territorio en el que se ha practicado la retención

Dirección General de Tributos. Consulta [V2436-22](#), de 25 de noviembre de 2022

Una entidad es titular de acciones de varias entidades cotizadas no residentes en España (siempre inferiores al 5% en cada una de ellas) que han distribuido dividendos sujetos a retención en origen. Estos dividendos proceden de la realización de actividades económicas en el extranjero por parte de las entidades participadas. La entidad consultante no realiza, sin embargo, ninguna actividad económica en el extranjero.

En aplicación del artículo 31 de la LIS, la entidad se deduce de la cuota íntegra la retención soportada, con el límite de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por el dividendo recibido. El exceso de retención soportado en el extranjero que no se puede deducir se contabiliza como gasto.

La DGT señala (con un discutible criterio) que este exceso tendrá la consideración de gasto deducible siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero, tal y como dispone el artículo 31.2 de la LIS, lo que no sucede en el caso planteado, dado que la entidad no realiza una actividad económica en el extranjero.

3.3 Impuesto sobre Sociedades. – No es deducible la pérdida de la participación en una entidad insolvente y que carece de valor, salvo en caso de extinción de dicha entidad

Dirección General de Tributos. Consulta [V2434-22](#), de 24 de noviembre de 2022

Una entidad es titular del 12,5% de las participaciones de otra entidad no vinculada, que fueron adquiridas entre 2009 y 2011. La entidad participada es insolvente desde 2012, tiene revocado el NIF y cerrada su hoja registral en el registro mercantil y carece de activos. No es posible liquidar ni extinguir la entidad por no haber voluntad social y tener deudas. Como consecuencia de estas circunstancias, la participación no tiene valor.

La DGT entiende en esta consulta:

- (a) Que la pérdida por deterioro de la participación que registre el socio no será deducible (artículo 15 k) de la LIS).
- (b) Que la transmisión de la participación no permitirá deducir esa pérdida (artículo 21.6 de la LIS).
- (c) Que, no obstante, sí se podrá deducir la pérdida en caso de extinción de la entidad participada (artículo 21.8 de la LIS), siempre que no se produzca como consecuencia de una operación de reestructuración.

3.4 Impuesto sobre Sociedades. – Se analizan los efectos de una fusión inversa de entidades de un grupo fiscal

Dirección General de Tributos. Consulta [V2316-22](#), de 3 de noviembre de 2022

Se analiza una fusión inversa en la que una de las entidades dependientes de un grupo fiscal absorbe a la entidad dominante del grupo. Asumiendo que se aplicará el régimen de neutralidad fiscal, lo que la DGT no discute, esta concluye de la siguiente forma en relación con los efectos de la fusión en el grupo:

- (a) La absorción de la entidad dominante del grupo determina la conclusión del período impositivo de dicha entidad y del propio grupo, que se extingue.
- (b) La extinción del grupo se produce en la fecha de inscripción de la fusión en el Registro Mercantil, con efectos del día en que se presenta el asiento de inscripción.
- (c) No obstante, al aplicar el régimen de neutralidad, la entidad absorbente y antes dominada del grupo se subroga en la posición de la absorbida y antes dominante, con efectos desde que tiene efectos esa inscripción en el Registro Mercantil. Por tanto, la entidad absorbente pasará a ser dominante de un grupo fiscal del que formarán parte dicha entidad y las filiales no absorbidas, siendo su primer período impositivo el comprendido entre la fecha de extinción del anterior grupo y la fecha de finalización del período impositivo de la nueva entidad dominante. En definitiva, las entidades del grupo tributarán en consolidación fiscal sin solución de continuidad, aunque en dos grupos distintos.
- (d) No será necesario que las sociedades integrantes del nuevo grupo fiscal adopten nuevos acuerdos para su inclusión en el grupo, en la medida que formaban parte del

grupo anterior. No obstante, será necesario que en el primer pago fraccionado al que afecte la situación, se comuniquen los cambios producidos respecto del periodo anterior.

3.5 Impuesto sobre Sociedades. – Se analiza el tratamiento de una operación de ‘sale & lease-back’ en la que la arrendataria no es la entidad que vendió el inmueble

Dirección General de Tributos. Consulta [V2306-22](#), de 2 de noviembre de 2022

Una sociedad integrada en un grupo fiscal se plantea transmitir el inmueble en el que desarrolla su actividad a una entidad financiera ajena al grupo, que posteriormente lo arrendará (mediante un contrato de arrendamiento financiero) a una sociedad inmobiliaria del grupo, sin que existan dudas razonables de que se ejercerá la opción de compra. La sociedad arrendataria cederá el inmueble en arrendamiento operativo a la entidad del grupo que vendió el inmueble.

Solicitado informe al ICAC, este recuerda que el registro contable de las operaciones se debe realizar atendiendo a su realidad económica y no solo a su forma jurídica. En consecuencia, asumiendo como correcta la calificación de arrendamiento operativo entre las dos empresas del grupo, el tratamiento contable de la operación sería el siguiente:

(a) Cuentas individuales:

Como los riesgos y beneficios relacionados con el inmueble se mantienen dentro del grupo, la operación se debe tratar en las cuentas individuales como una operación intragrupo:

- (i) La entidad que trasmite el inmueble a la entidad financiera contabilizará un resultado por la enajenación del inmueble.
- (ii) La entidad que contrata el arrendamiento financiero con la entidad financiera reconocerá el activo y la deuda correspondiente.

(b) Cuentas consolidadas: conforme a la realidad económica de la operación, esta se debe tratar como una operación interna, por lo que se deberá eliminar el resultado registrado en las cuentas individuales.

Fiscalmente se deberá seguir el criterio contable:

- (a) En la declaración consolidada se deberá eliminar el resultado de la venta, por cuanto responde a una transmisión interna entre dos sociedades del grupo.
- (b) La renta eliminada se incorporará en la base imponible de acuerdo con los criterios establecidos en las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

Además, considerando conjuntamente las circunstancias de la operación, dado que lo que se realiza es una operación interna de transmisión de un bien entre dos entidades del grupo, aun cuando el adquirente se financia mediante un contrato de arrendamiento financiero con un tercero, en el grupo no se podrá aplicar el régimen fiscal especial para los contratos de arrendamiento financiero, por lo que la amortización del bien por parte del adquirente se habrá de ajustar al régimen ordinario.

3.6 IRPF. – La ausencia de un hijo durante los períodos lectivos del curso escolar no impide aplicar el mínimo por descendientes

Dirección General de Tributos. Consulta [V2473-22](#), de 30 de noviembre de 2022

La consultante y su cónyuge tienen dos hijos menores de 25 años, estudiantes y dependientes económicamente de ellos, que residen en un domicilio distinto del de los padres por razones formativas.

Reiterando el criterio de la consulta [V1136-09](#), la DGT concluye que la ausencia de un hijo de forma esporádica de la vivienda habitual durante los períodos lectivos del curso escolar no rompe el requisito de convivencia exigido para que el contribuyente pueda aplicar el mínimo por descendientes.

3.7 IRPF e Impuesto sobre Sucesiones. - Las cantidades percibidas por los herederos de un empleado despedido tributarán por el Impuesto sobre Sucesiones y no estarán sujetas a retención

Dirección General de Tributos. Consulta [V2455-22](#), de 30 de noviembre de 2022

En un despido colectivo se pactó el pago de una indemnización de forma fraccionada. En el acuerdo alcanzado se contempla que, en el caso de que el empleado fallezca con anterioridad al vencimiento de los pagos fraccionados, la entidad seguirá abonando íntegramente el importe de la renta mensual a sus herederos legales. El empleado fallece antes de que se abone la totalidad de los pagos fraccionados.

El tratamiento fiscal aplicable a los pagos es el siguiente:

- (a) Los importes mensuales percibidos hasta el fallecimiento se califican como rentas del trabajo en el IRPF y están sujetos a retención o ingreso a cuenta.
- (b) Los importes mensuales o en forma de pago único a pagar a los herederos desde el fallecimiento del empleado deben tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Estas prestaciones no quedarán sujetas a retención.

3.8 IRPF. - Un empleado no residente que presta sus servicios en régimen de teletrabajo desde Portugal tributará exclusivamente en dicho país

Dirección General de Tributos. Consulta [V2440-22](#), de 25 de noviembre de 2022

Una persona física nacional española es residente fiscal en Portugal y ha venido trabajando para una compañía portuguesa hasta abril de 2020. En abril de 2020 es contratada en régimen de teletrabajo por una compañía española. En septiembre de 2020, se traslada a España, donde continuará trabajando para la misma empresa española. El domicilio del trabajador (desde el que trabaja hasta su traslado a España) es una vivienda en alquiler en Portugal. Además, en ese período tiene en propiedad una vivienda en España, que arrienda a un tercero. Posee un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades portuguesas para el año 2020.

Se plantea cuál será su residencia fiscal en 2020 y dónde deberá tributar. La DGT señala lo siguiente:

- (a) La residencia fiscal de una persona física en España se determina en función del criterio de permanencia (más de 183 días en el año natural) y del criterio de centro de actividades o intereses económicos.
- (b) Un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de otro país (en este caso, Portugal) solo es acreditativo del criterio de permanencia. El análisis del criterio de actividades o intereses económicos corresponde a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Tributaria.
- (c) Por lo tanto, el trabajador podría ser considerado, *a priori*, residente en España si se entiende que tiene su centro de actividades o intereses económicos en España, aunque haya acreditado su permanencia en Portugal durante más de 183 días mediante el certificado de residencia portugués.
- (d) En el caso analizado, conforme al convenio para evitar la doble imposición entre España y Portugal, como el consultante ha acreditado que está más de 183 días al año en Portugal (a través del certificado de residencia) y que vive en Portugal (aunque sea en una vivienda en alquiler), además de que la vivienda de su propiedad en España está arrendada a un tercero, el conflicto de residencia se puede resolver a favor de Portugal.
- (e) En tal caso, el trabajador podría tributar en España únicamente por las rentas de fuente española. Conforme a ello:
 - (i) Las rentas percibidas por el trabajo realizado para la empresa española en régimen de teletrabajo desde Portugal tributarán solo en Portugal, porque el trabajo se realiza exclusivamente en dicho país.
 - (ii) Si posteriormente pasa a vivir en España (desde septiembre de 2020), pero manteniendo la residencia fiscal en Portugal, sus rentas derivadas del trabajo para la empresa española podrán tributar en España (Estado donde se realiza el trabajo) o en Portugal (Estado de residencia), correspondiendo a Portugal, como Estado de residencia, eliminar la doble imposición que en su caso se pueda producir.

3.9 IRPF. – La subvención percibida por una comunidad de propietarios se atribuirá a quien tenga la condición de propietario en el momento de su cobro

Dirección General de Tributos. Consulta [V2365-22](#), de 16 de noviembre de 2022

El consultante pertenece a una comunidad de propietarios que ha recibido una subvención para la realización de obras de rehabilitación, accesibilidad y eficiencia energética en su edificio. El tratamiento en el IRPF de la subvención será el siguiente:

- (a) La subvención se atribuirá a cada propietario en función de su coeficiente de participación en el edificio.

- (b) Asumiendo que la subvención no está exenta y que no deriva de la realización de una actividad económica, se imputará como ganancia patrimonial al período impositivo en que tenga lugar su cobro. En consecuencia, su atribución se deberá efectuar en el IRPF de quien tenga la condición de propietario de cada piso o local en el momento de cobro de las subvenciones.
- (c) Si, por el incumplimiento de determinados requisitos, se ha de devolver la subvención recibida, el contribuyente podrá regularizar su situación tributaria, instando la rectificación de la autoliquidación en la que se declaró la referida subvención.

3.10 ITPyAJD. – Las reducciones de capital para incrementar reservas no están sometidas a ITPyAJD

Dirección General de Tributos. Consulta [V2445-22](#), de 28 de noviembre de 2022

Una entidad unipersonal se plantea reducir capital con abono a reservas voluntarias. Posteriormente, va a distribuir las reservas al socio en forma de dividendos. La DGT señala lo siguiente:

- (a) La reducción de capital social estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias (OS) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), pero la base imponible será igual a cero, porque no se entregan bienes y derechos al socio.
- (b) La sujeción a OS implica la no sujeción a la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD), aunque en la primera de las modalidades la base imponible haya sido cero.

En todo caso, la DGT recuerda que no cabe descartar que, analizado el conjunto de la operación, se recalifique y deba tributar conforme a su verdadera naturaleza jurídica, sin que a estos efectos sea relevante la denominación que las partes hayan dado al acto o contrato en cuestión; si bien no se pronuncia sobre si, en su opinión, procede realizar esa recalificación.

3.11 ITPyAJD. – Tributación de la aportación no dineraria de inmuebles con deuda a una sociedad

Dirección General de Tributos. Consulta [V2327-22](#), de 7 de noviembre de 2022

Una sociedad va a realizar una aportación de activos inmobiliarios en construcción, junto con su deuda asociada, a diversas entidades de nueva constitución. Según la DGT:

- (a) La operación supone la realización de dos convenciones sujetas al ITPyAJD: (i) una constitución o ampliación de capital y (ii) una adjudicación de un bien en pago de la asunción de una deuda.
- (b) La ampliación o constitución de las nuevas sociedades estará sujeta, pero exenta de la modalidad de OS del ITPyAJD.
- (c) La adjudicación en pago de la asunción de deuda, al estar sujeta y no exenta de IVA, no estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPyAJD,

pero sí a la cuota variable de la modalidad de AJD, por la parte del valor de los inmuebles que no esté sujeta a la modalidad de OS.

3.12 Procedimiento de recaudación. – Se aclara cómo se calcula el límite inembargable de sueldos cuando se percibe una gratificación o paga extraordinaria

Dirección General de Tributos. Consulta [V2304-22](#), de 2 de noviembre de 2022

En esta consulta, la DGT acoge el criterio del TEAC en su resolución de 17 de mayo de 2022 sobre la forma de calcular el importe inembargable en los meses en que los trabajadores embargados reciben, junto a la mensualidad ordinaria de sueldo, salario o pensión, una gratificación o paga extraordinaria (integral o prorrateada) y concluye que, en estos casos:

- (a) El límite de inembargabilidad (artículo 607.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil) es el doble del SMI mensual.
- (b) Si en el sueldo mensual está incluida la parte proporcional de las pagas o gratificaciones extraordinarias, el límite de inembargabilidad estará constituido por el importe del SMI en cómputo anual (SMI mensual x 14) prorrateado entre 12 meses.

En ambos casos, al exceso percibido sobre tal cantidad se le aplicará la escala recogida en el artículo 607.2 de la LEC.

4. Normativa

4.1 Se introducen modificaciones en el Reglamento de IRPF en relación con los artistas

En el BOE de 25 de enero de 2023 se publicó el [Real Decreto 31/2023, de 24 de enero](#), por el que se modifica el Reglamento del IRPF para dar cumplimiento a las medidas contenidas en el Estatuto del Artista en materia de retenciones. Las modificaciones que se introducen son las siguientes:

- (a) Se reduce del 15% al 2% el tipo mínimo de retención aplicable a los rendimientos del trabajo que deriven de una relación laboral especial de los artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales y de quienes realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.
- (b) Se reduce del 15% al 7% el tipo de retención en las actividades económicas desarrolladas por los artistas que (i) estén incluidas en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones 01, 02, 03 y 05 de la sección tercera, de las tarifas del IAE; y también (ii) en aquellos casos en que la contraprestación de la actividad profesional derive de una prestación de servicios que, por su naturaleza, si se realizara por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de quienes realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.

Para la aplicación del nuevo tipo de retención será necesario:

- Que el volumen de los rendimientos íntegros del conjunto de tales actividades correspondientes al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros, y
- que dicho volumen represente más del 75% de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.

Los contribuyentes deberán comunicar al pagador la concurrencia de dichas circunstancias, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

Estas modificaciones entraron en vigor el pasado 26 de enero de 2023.

4.2 Se modifica el recargo por equivalencia y se declaran nuevos acontecimientos de excepcional interés público

En el BOE de 11 de enero de 2023 se publicó el [Real Decreto-ley 1/2023, de 10 de enero](#), de medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas. A continuación, resumimos sus novedades tributarias:

- (a) Con efectos desde el 1 de enero de 2023 se reduce del 0.625% al 0.62% el tipo del recargo de equivalencia para las operaciones que tributan al 5% en IVA según el Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre ([newsletter de diciembre 2022](#)) relacionadas con los siguientes bienes:
- Gas natural, briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y madera para la leña.
 - Aceites de oliva y de semillas y pastas alimenticias.

Se trata de una modificación de carácter técnico para evitar que el recargo con tres decimales genere problemas en los sistemas de facturación.

- (b) Se declara acontecimiento de excepcional interés público la celebración de la “Bienal Manifiesta 15 Barcelona” a los 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 a este acontecimiento abarcará desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2024.

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