

Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Julio y Agosto 2022

Índice

1. Los gastos financieros derivados de préstamos para la distribución de dividendos son deducibles

2. Sentencias

- 2.1 Modelo 720. – No se puede aplicar el derogado régimen de ganancias de patrimonio no justificadas, aunque los bienes se hubieran adquirido con rentas no prescritas
- 2.2 Impuesto sobre Sociedades. – Las retribuciones al socio son deducibles si remuneran los trabajos realizados en beneficio de la sociedad
- 2.3 IRPF. – La ejecución de una sentencia que obliga a la entrega de un inmueble, mediante la entrega de una cantidad equivalente en dinero, genera una pérdida que se integra en la base imponible del ahorro
- 2.4 IRPF. - No se puede declarar responsable solidario de la deuda de sus progenitores al hijo menor de edad que no ha generado rentas
- 2.5 Impuesto sobre Donaciones. – El exceso de adjudicación de la vivienda habitual sin compensación en la disolución del matrimonio no tributa en el Impuesto sobre Donaciones
- 2.6 IVA. - En el régimen especial del criterio de caja, el contribuyente no tiene que ingresar las cuotas de IVA no cobradas a 31 de diciembre del año posterior a la operación
- 2.7 IVA. - La ausencia de independencia y autonomía impide la aplicación de la exención prevista para la mediación en operaciones financieras
- 2.8 Impuestos Especiales. - La falta de inscripción de la actividad y la carencia de CAE no impide la aplicación de las

exenciones si los productos se destinan a la finalidad adecuada

- 2.9 Tasas locales. - La exigencia y la cuantificación de una tasa por ocupación del dominio público local no puede depender del convenio que suscriba la Administración con los contribuyentes
- 2.10 IBI. - Los ayuntamientos pueden fijar tipos de gravamen diferenciados únicamente en función de los usos previstos en la normativa catastral
- 2.11 Impuesto sobre Actividades Económicas. – El Tribunal Supremo sentencia que el IAE de los operadores de telefonía móvil es contrario a Derecho europeo
- 2.12 Derecho de acceso a la información. – La LGT no contiene un régimen específico que excluya la aplicación de la Ley de Transparencia
- 2.13 Procedimiento de inspección. - Un cambio de criterio motivado por una sentencia del TJUE no se puede interpretar como una aplicación indebida de la Directiva de IVA
- 2.14 Procedimiento tributario. - El error en la identificación del tributo liquidado no es subsanable

3. Resoluciones

- 3.1 IRPF. - El límite determinante de la obligación de declarar la pensión de fuente extranjera no sometida a retención es de 14.000 euros anuales
- 3.2 IRPF. - La aportación de un inmueble a la sociedad de gananciales no genera alteración patrimonial a efectos de IRPF
- 3.3 IRPF. - La Administración no puede negar la deducibilidad de un gasto contabilizado después de su devengo si no prueba que ello ha generado una menor tributación

- 3.4 IAE. - Una resolución que reconoce la baja en el censo del impuesto es un documento de valor esencial a efectos de promover un recurso extraordinario de revisión
- 3.5 IVA. - El TEAC analiza las reglas de localización aplicables a los servicios de alojamiento de equipos de red
- 3.6 Procedimiento administrativo / devoluciones. - El derecho a la devolución derivada de la norma del tributo se rige por las reglas generales de prescripción
- 3.7 Procedimiento administrativo. - No cabe interponer una reclamación económico-administrativa contra actos de repercusión si no existe controversia entre particulares
- 3.8 Procedimiento de recaudación. – La intencionalidad del responsable no se evita, aunque la ocultación de bienes del deudor principal fuera ya conocida por la Administración
- 3.9 Procedimiento de recaudación. - En el ámbito tributario, solo cabe suspensión del procedimiento de recaudación por prejudicialidad penal en los casos de delitos contra la Hacienda Pública
- 3.10 Procedimiento de recaudación. - Los miembros de una UTE responden de las deudas tributarias de esta que sean consecuencia de su actividad

4. Consultas de la Dirección General de Tributos

- 4.1 DAC 6. – Se analiza la obligación de declarar un seguro *unit-link* de aseguradoras extranjeras
- 4.2 Impuesto sobre Sociedades. - Para acreditar una deducción de un ejercicio anterior es preciso instar la rectificación de la autoliquidación del período en que se generó
- 4.3 Impuesto sobre Sociedades e IVA. – La DGT analiza el tratamiento de la bonificación extraordinaria y temporal por la venta al público de productos energéticos

- 4.4 IRPF. - Se analiza la posibilidad de computar una pérdida por un fraude relacionado con la inversión en criptomonedas
- 4.5 IRPF. - La prestación por maternidad no tiene incidencia en el cálculo de la exención por trabajos en el extranjero
- 4.6 IRPF. - La prima de adhesión a un programa de desvinculaciones de adscripción voluntaria es un rendimiento del trabajo no exento
- 4.7 IRPF. - Un nacional español que traslade su residencia a Gibraltar mantendrá la condición de residente fiscal en España
- 4.8 IRPF. - Las aportaciones a planes de pensiones de empleo en esquemas de remuneración flexible no están sometidas a ingreso a cuenta
- 4.9 IRPF. - Los atrasos de convenio por variación del IPC se imputan al periodo impositivo de su exigibilidad
- 4.10 Plusvalía municipal. – Se aclaran diversas cuestiones relativas al nuevo método de cálculo de la base imponible de la plusvalía municipal en el caso de una promotora inmobiliaria

5. Normativa

- 5.1 Se introducen modificaciones en las declaraciones informativas 345 y 187
- 5.2 Se cede el impuesto de residuos a las comunidades autónomas
- 5.3 Se publican novedades tributarias en relación con los trabajadores autónomos
- 5.4 Se modifica el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

- 5.5 Se introducen modificaciones en los límites financieros y fiscales relacionados con las aportaciones a planes de pensiones
- 5.6 Se actualizan las órdenes que regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de los ingresos de IVA realizados por los operadores de fuera de la Unión
- 5.7 Se modifica el anexo de comunicación de variación de la composición de los grupos fiscales

1. Los gastos financieros derivados de préstamos para la distribución de dividendos son deducibles

El Tribunal Supremo entiende que este tipo de gastos financieros está vinculado a la actividad y, por tanto, no se puede calificar como liberalidad.

La deducibilidad de los gastos financieros está limitada por la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Como regla general, la norma establece que estos gastos son deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo de la compañía. Por otro lado, la ley prevé la no deducibilidad de (i) los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo destinadas a la adquisición a otras sociedades del grupo de participaciones en entidades, salvo que se acrediten motivos económicos válidos, o de (ii) los intereses derivados de préstamos participativos. Y, cuando el endeudamiento se realice entre partes vinculadas, además, se debe cumplir con la normativa de precios de transferencia.

La Administración tributaria, sin embargo, ha discutido de forma reiterada la deducibilidad de los gastos financieros por otros variados motivos, es decir, más allá de los casos en que se incumple con estas limitaciones legales a la deducibilidad (que, además, solo se prevén en la normativa del impuesto desde hace unos años).

El Tribunal Supremo ha analizado en sus recientes sentencias de 21 de julio (recurso [5309/2020](#)) y 26 de julio de 2022 (recursos [4762/2020](#) y [5693/2020](#)), diversos supuestos en que la Administración había negado la deducibilidad de gastos financieros por el hecho de tener su origen en préstamos recibidos para distribuir dividendos o para la adquisición de acciones propias para su amortización.

En los distintos supuestos analizados por el tribunal (algunos de ellos bajo la dirección letrada de **Garrigues**), la Administración había concluido que estos gastos no eran deducibles porque, o bien se debían calificar como retribución de fondos propios, o bien como donativos o liberalidades no correlacionados con la actividad económica del contribuyente.

El tribunal, sin embargo, entiende en estas sentencias que se trata de gastos deducibles. En concreto, partiendo de sus conclusiones en su sentencia previa de 30 de marzo de 2021 (resumida en nuestra [Newsletter de abril de 2021](#)), recuerda lo siguiente:

- (i) En primer lugar, los gastos financieros no se pueden calificar, en general, como retribución de fondos propios, conforme a su propia naturaleza.
- (ii) Además, los gastos financieros derivados de un préstamo que está relacionado de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad, no se pueden calificar como donativo o liberalidad, dado que su causa es onerosa, del mismo modo que lo es la causa del préstamo a cuyo cumplimiento responden.

En este sentido, la correlación con los ingresos no tiene por qué derivar de una operación o proyecto concretos que generen a la compañía un ingreso singularizado, sino que se deberá atender al conjunto de la gestión económica de la sociedad.

Por tanto, según el tribunal, si el gasto está convenientemente contabilizado y justificado documentalmente, será deducible.

2. Sentencias

2.1 Modelo 720. – No se puede aplicar el derogado régimen de ganancias de patrimonio no justificadas, aunque los bienes se hubieran adquirido con rentas no prescritas

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

La obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero (Modelo 720) ha estado sometida a un régimen sancionador muy gravoso. Entre otras consecuencias, la presentación extemporánea del modelo acarreaba, en el IRPF, la imputación (en el período más antiguo de los no prescritos) de ganancias de patrimonio no justificadas por el valor de los bienes y derechos declarados fuera de plazo, con una sanción del 150% calculada sobre la cuota derivada de dicha imputación. Además, se podían imponer sanciones formales por cada dato o conjunto de datos no declarados en plazo.

En relación con la **imputación de ganancias no justificadas y sanción del 150%**, el Tribunal Supremo ha concluido recientemente que dicho régimen no resulta aplicable, aunque no se haya podido probar que los bienes se adquirieron en períodos prescritos. En concreto:

- (i) En su [sentencia de 27 de enero de 2022 \(asunto C-788-19\)](#), el TJUE concluyó que este régimen sancionador incumple el principio de libre circulación de capitales, entre otras cuestiones, porque conduce a la tributación de rentas no declaradas sin posibilidad de que el sujeto se ampare en la prescripción ganada ([alerta de 27 de enero de 2022](#)). Tras la referida sentencia, se ha eliminado la norma que regulaba este régimen sancionador mediante la [Ley 5/2022, de 9 de marzo \(alerta de 10 de marzo de 2022\)](#).
- (ii) No obstante, sobre la base de la referencia del TJUE a la imprescriptibilidad, los tribunales económico-administrativos regionales y el TEAC, así como diversos tribunales superiores de justicia, han venido interpretando que el TJUE solo ha anulado el régimen sancionador en la medida en que se refiera a la declaración extemporánea de bienes adquiridos con rentas prescritas. Por ello, estos tribunales han ordenado la retroacción de actuaciones en numerosos procedimientos no sancionadores para dar una nueva oportunidad al contribuyente de probar que adquirió los bienes con rentas obtenidas en períodos prescritos; procedimientos estos en los que, en la práctica, la Inspección está aplicando criterios rigurosos para dar como probada la prescripción. Entre otras, este criterio ha sido defendido por el TEAC en resoluciones de 22 de marzo de 2022 ([newsletter de marzo de 2022](#)) y 12 de mayo de 2022 ([newsletter de junio de 2022](#)).
- (iii) Posteriormente, en [sentencia de 20 de junio de 2022](#) (comentada también en nuestra newsletter de junio de 2022), el Tribunal Supremo ha concluido que no se pueden liquidar ganancias de patrimonio no justificadas sin sometimiento a plazo de prescripción en un caso en el que había sido probado que los bienes declarados fuera de plazo se habían adquirido con rentas prescritas. No se pronunciaba el tribunal, sin embargo, sobre si, en supuestos en que esto no se hubiera probado inicialmente, se podían retrotraer las actuaciones, en la línea defendida por los tribunales económico-administrativos o superiores de justicia.

- (iv) Finalmente, el Tribunal Supremo, en [sentencia de 12 de julio de 2022](#), en un recurso cuya dirección letrada ha correspondido a **Garrigues**, ha concluido que el referido régimen de imputación de ganancias no justificadas no se puede aplicar en ningún caso, se haya probado o no la prescripción. El tribunal realiza los siguientes razonamientos:
- En primer lugar, recuerda que el Derecho de la Unión Europea (UE) es vinculante y obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros a no aplicar una norma nacional, cuando se enfrentan a una norma incompatible con dicho Derecho. Además, subraya que las sentencias del TJUE dictadas en procedimientos por incumplimiento son ejecutivas y su efecto es *ex tunc* (sin perjuicio de la facultad del TJUE de limitar de forma expresa los efectos temporales).
 - La sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 concluye de forma rotunda que la normativa española era contraria a la libertad de circulación de capitales y no se puede aplicar. Es decir, el TJUE no condiciona la nulidad de la norma a que se haya podido probar o no la prescripción de las rentas con las que se adquirieron los bienes declarados fuera de plazo.

En lo que se refiere a las **sanciones formales**, el Tribunal Supremo ha concluido del mismo modo. En concreto, en [sentencia de 6 de julio de 2022](#), ha concluido que un acto sancionador consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío de la obligación es incompatible con el Derecho de la UE. Según el tribunal, la referida sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 también obliga a anular este régimen sancionador.

2.2 Impuesto sobre Sociedades. – Las retribuciones al socio son deducibles si remuneran los trabajos realizados en beneficio de la sociedad

Tribunal Supremo. [Sentencia de 11 de julio de 2022](#)

En el caso analizado, la Administración había negado la deducibilidad de las retribuciones satisfechas por una entidad a su socio, aun cuando se había probado que estas retribuciones derivaban de los servicios prestados por este a la sociedad. Según la Inspección, las retribuciones no eran obligatorias, por lo que, o bien eran donativos o liberalidades, o bien podían ser calificadas como rendimientos del capital mobiliario (a pesar de lo cual la Inspección no regularizó la tributación en el IRPF del socio -ni las retenciones practicadas por la sociedad- aunque los rendimientos tributaron como rentas del trabajo).

El Tribunal Supremo rechaza esta conclusión.

En primer lugar, anticipa que la conclusión debería ser la misma con independencia de si la retribución se documenta en una nómina o en una factura, es decir, tanto si el socio está dado de alta como trabajador en la empresa, como si presta sus servicios en régimen de autónomo, porque lo esencial es que se trate de un desembolso por la prestación de un servicio (en cuyo caso, además, no cabe negar su correlación con la actividad empresarial).

Dicho lo anterior, analiza el concepto de “gasto deducible” y recuerda que el punto de partida de todo gasto es su contabilización. En este sentido, afirma lo siguiente:

- (i) “... un gasto no contable, por ende, no puede ser gasto fiscalmente deducible”; y, paralelamente, “el gasto contable es el presupuesto primero e indispensable para identificar un gasto fiscalmente deducible”.
- (ii) Como el ordenamiento jurídico proporciona una definición en negativo de lo que son gastos deducibles, la regla general debe ser la deducibilidad.
- (iii) La no admisión de la deducción se ha de basar en un precepto legal, sin que sea válido suscribir interpretaciones que fueren la calificación jurídica de los hechos (salvo cuando sea preciso acudir a figuras como las del conflicto en aplicación de la norma o la simulación).
- (iv) Lo primordial es la causa o finalidad que determina la existencia del gasto. En el caso analizado, la retribución no será deducible si responde a la simple condición de socio, pero lo será cuando obedezca a la actividad desarrollada o al servicio prestado. En presencia de una retribución por un trabajo o una prestación efectivamente realizada, difícilmente se podrá desvirtuar dicha realidad como regla general, acudiendo a una categoría como la de la liberalidad.

Aunque no se planteaba en el recurso, el tribunal subraya que es incoherente negar la deducibilidad de la retribución por entender que es una remuneración por la condición de socio y, al mismo tiempo, aceptar su tributación en el IRPF como rendimiento del trabajo; o incluso sostener que la no deducibilidad puede derivar indistintamente de la calificación de la renta como liberalidad o como rendimiento del capital. En este sentido, el tribunal critica que el supuesto de la regularización no quede perfectamente delimitado.

2.3 IRPF. – La ejecución de una sentencia que obliga a la entrega de un inmueble, mediante la entrega de una cantidad equivalente en dinero, genera una pérdida que se integra en la base imponible del ahorro

Tribunal Supremo. [Sentencia de 29 de junio de 2022](#)

Una sentencia condenó a un contribuyente a la devolución de un inmueble. Ante la imposibilidad de devolver el inmueble, se acordó ejecutar la sentencia entregando el equivalente en dinero. Se cuestiona si la pérdida patrimonial se debe integrar en la base imponible general o en la especial (actualmente, del ahorro) del IRPF.

- (i) En la sentencia de instancia, el tribunal sostuvo que dicha pérdida patrimonial se debía integrar en la base imponible general, porque no derivaba de la transmisión de un elemento patrimonial. El Tribunal Supremo se opone a esta conclusión. Según el tribunal:
- (ii) En el caso analizado se produjo un “cumplimiento por equivalencia”. Es decir, el efectivo a entregar se calculó por el equivalente del valor del inmueble. Por tanto, no cabe entender que, jurídicamente, solo hubo una transmisión de dinero ajena al concepto de “transmisión de elemento patrimonial”.

- (iii) En este tipo de casos de ejecución por equivalencia no se debería alterar la tributación de la operación. Si se hubiera entregado el inmueble, la pérdida se habría integrado en la base imponible especial, dado que habría derivado de una transmisión. Por lo tanto, se debe mantener ese tratamiento, aunque lo que finalmente se haya entregado sea una cantidad de dinero equivalente al valor del inmueble.
- (iv) La pérdida se podrá compensar con las eventuales ganancias patrimoniales del mismo periodo impositivo que se integren en la base imponible especial.

2.4 IRPF. - No se puede declarar responsable solidario de la deuda de sus progenitores al hijo menor de edad que no ha generado rentas

Tribunal Superior de Justicia de Navarra. [Sentencia de 27 de mayo de 2022](#)

La normativa del IRPF habilita a los contribuyentes que formen parte de una unidad familiar a optar por la tributación conjunta. Se entiende por unidad familiar, entre otras, la formada por los cónyuges y sus hijos dependientes menores de edad. En estos casos, las personas integradas en la unidad familiar quedan solidariamente sometidas al impuesto, sin perjuicio de que puedan prorratear la deuda de acuerdo con la parte de la renta sujeta que les corresponda.

En aplicación de esta regulación, los progenitores del recurrente optaron en su declaración del IRPF por la tributación conjunta. En la unidad familiar estaba incluido el recurrente, menor de edad que, además, no había recibido rentas en el período impositivo. Ante el impago de la deuda por sus progenitores, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) consideró que la mera inclusión del recurrente en la unidad familiar le hacía automáticamente responsable solidario de las deudas de los restantes miembros.

El Tribunal Superior de Justicia de Navarra, sin embargo, entiende que la interpretación de la AEAT infringe el principio constitucional de igualdad, dado que implica que los hijos mayores de edad –que no forman parte de la unidad familiar– no podrán ser declarados responsables de la deuda de sus padres, mientras que los hijos menores de edad en sus mismas condiciones sí tendrán esta consideración.

Además, recuerda que el Tribunal Supremo ha concluido que, para que haya responsabilidad solidaria, es exigible que haya concurrido dolo en el responsable, lo que no se puede apreciar en quien, por ser menor de edad, es legalmente inimputable.

2.5 Impuesto sobre Donaciones. – El exceso de adjudicación de la vivienda habitual sin compensación en la disolución del matrimonio no tributa en el Impuesto sobre Donaciones

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

Con motivo de la disolución de un matrimonio que estaba en régimen de separación de bienes se adjudicó la vivienda habitual a uno de los cónyuges (con asunción por este de la carga hipotecaria pendiente). Esta adjudicación se realizó sin compensación económica al otro cónyuge. La Administración consideró que se había producido un exceso de adjudicación que se debía calificar como donación, girando liquidación en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Tribunal Supremo concluye, frente a ello, que no es susceptible de gravamen el exceso de adjudicación a un cónyuge realizado en el contexto de la disolución matrimonial y consiguiente disolución del patrimonio común, al margen de cuál sea el régimen económico. Según el tribunal:

- (i) Los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común no se pueden calificar como donación porque, entre otras, no se realizan con *animus donandi*.
- (ii) Además, la norma que los regula es la correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), en el ámbito de las transmisiones a título oneroso.
- (iii) A ello se une que el artículo 32 del Reglamento del ITPyAJD regula específicamente un supuesto de no sujeción para los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes por la disolución del matrimonio o el cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

2.6 IVA. - En el régimen especial del criterio de caja, el contribuyente no tiene que ingresar las cuotas de IVA no cobradas a 31 de diciembre del año posterior a la operación

Tribunal Supremo. [Sentencia de 31 de mayo de 2022](#)

El artículo 163 terdecies de la Ley de IVA establece que, en las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el impuesto se devengará, en general, conforme se cobre, total o parcialmente, el precio de la operación. No obstante, el impuesto se devengará el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, por la parte no cobrada a esa fecha.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo no se pronuncia sobre la cuestión con interés casacional, es decir, sobre la compatibilidad del artículo 163 terdecies de la Ley de IVA con el artículo 66 de la Directiva, ni considera necesario plantear cuestión prejudicial al TJUE. No obstante, a la vista de la jurisprudencia de dicho tribunal, inadmite el recurso formulado por el Abogado del Estado y confirma la sentencia recurrida (favorable al sujeto pasivo), concluyendo de la siguiente forma:

- (i) La ley del impuesto permite a los sujetos pasivos modificar la base imponible cuando tengan créditos incobrables. En el caso de operaciones sometidas al criterio de caja, el crédito se puede considerar ya total o parcialmente a 31 de diciembre del año posterior al de realización de la operación, porque habrá transcurrido más de un año desde dicha operación.
- (ii) Por tanto, en aplicación del principio de regularización íntegra, se deberían compensar las cantidades a ingresar con motivo del devengo “presunto” del impuesto a 31 de diciembre, con las que se tendría derecho a recuperar en ese mismo momento por la modificación de la base imponible por impago.

2.7 IVA. - La ausencia de independencia y autonomía impide la aplicación de la exención prevista para la mediación en operaciones financieras

Audiencia Nacional. [Sentencia de 20 de abril de 2022](#)

La Audiencia Nacional analiza la aplicación de la exención del artículo 20. Uno.18º.m) de la Ley del IVA a los servicios prestados por una entidad que actuaba como agente de una entidad financiera, comercializando sus productos.

La Audiencia Nacional afirma (como hacía el TEAC) que la entidad no actuaba realmente como mediador, sino como subcontratado, dado que (i) no se identificaba como mediador frente al potencial cliente, (ii) recibía instrucciones de la entidad financiera como si se tratara de un empleado de esta; y (iii) se limitaba a comercializar los productos de dicha entidad financiera.

Conforme a ello, no se puede entender que la entidad actuara con independencia y autonomía, ni que, por tanto, su actividad fuera la propia de un agente, por lo que no puede ser calificada como de mediación sino como de mera subcontratación de servicios. De acuerdo con este análisis, no se puede aplicar la exención.

2.8 Impuestos Especiales. - La falta de inscripción de la actividad y la carencia de CAE no impide la aplicación de las exenciones si los productos se destinan a la finalidad adecuada

Tribunal Supremo. Sentencias [de 18 de julio](#) y de [19 de julio de 2022](#)

El artículo 51.2 c) de la Ley de Impuestos Especiales, en su redacción vigente hasta 2013, establecía una exención del Impuesto sobre Hidrocarburos para los casos en que el hidrocarburo se destinara a (i) la producción de electricidad en centrales eléctricas o (ii) la producción o cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

La Administración Tributaria consideró que la falta de inscripción de una entidad en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, por tanto, la falta de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), comportaba que la instalación no pudiera tener la consideración de fábrica ni se pudiera beneficiar de la exención.

El Tribunal Supremo (haciéndose eco de la jurisprudencia comunitaria) concluye en sentido contrario. Según el tribunal:

- (i) Los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva.
- (ii) Eliminar un beneficio fiscal por el mero hecho de incumplir requisitos formales es desproporcionado, cuando se demuestra que se ha cumplido materialmente el destino al que el legislador condiciona su aplicación.

En los mismos términos concluye el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de julio de 2022, aunque en relación con otros beneficios fiscales (la no sujeción y exención previstos en los artículos 47.1.b) y 51.1 de la Ley de Impuestos especiales).

2.9 Tasas locales. - La exigencia y la cuantificación de una tasa por ocupación del dominio público local no puede depender del convenio que suscriba la Administración con los contribuyentes

Tribunal Supremo. [Sentencia de 14 de junio de 2022](#)

El Tribunal Supremo analiza el contenido de una ordenanza fiscal que preveía la posibilidad de que el tipo de gravamen de una tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local se pudiera fijar de mutuo acuerdo entre la corporación local y los contribuyentes mediante la celebración de un convenio de colaboración entre ambas partes.

El tribunal concluye que la exigencia y la cuantificación de una tasa no puede depender del convenio o acuerdo que suscriba la Administración con los contribuyentes. Por este motivo, entre otros, declara la nulidad tanto de la ordenanza como de las liquidaciones de la tasa emitidas en su aplicación.

2.10 IBI. - Los ayuntamientos pueden fijar tipos de gravamen diferenciados únicamente en función de los usos previstos en la normativa catastral

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. [Sentencia de 23 de febrero de 2022](#)

De acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), los ayuntamientos pueden fijar tipos de gravamen diferenciados en función del uso prioritario que, a efectos catastrales, tenga asignado cada inmueble (excluido el uso residencial).

En el caso analizado en esta sentencia, una entidad impugnó una liquidación de IBI en la que se había aplicado el tipo de gravamen diferenciado previsto en la ordenanza para el uso de "obras de urbanización, jardinería, solar sin edificar". Como señalaba la entidad, ese uso no estaba contemplado en la normativa catastral.

El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana confirma el criterio del contribuyente y declara tanto la nulidad del artículo de la ordenanza fiscal que preveía el tipo de gravamen diferenciado para el referido uso, como la liquidación impugnada.

2.11 Impuesto sobre Actividades Económicas. – El Tribunal Supremo sentencia que el IAE de los operadores de telefonía móvil es contrario a Derecho europeo

Tribunal Supremo. [Sentencia de 14 de julio de 2022](#)

En esta sentencia, cuya dirección jurídica ha correspondido a Garrigues, el Tribunal Supremo analiza el gravamen en concepto de IAE de los operadores de telefonía móvil a la luz de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas y concluye que distorsiona la libre competencia por su configuración y elevado importe.

Para un mayor detalle sobre el contenido de la sentencia, se puede consultar nuestra [alerta de 3 de agosto de 2022](#).

2.12 Derecho de acceso a la información. – La LGT no contiene un régimen específico que excluya la aplicación de la Ley de Transparencia

Tribunal Supremo. [Sentencia de 18 de julio de 2022](#)

Un particular, que actuaba en nombre de una asociación, solicitó a un Ayuntamiento la relación de inmuebles que gozaban de exención en el IBI con expresión de su titularidad (salvo en el caso de propietarios personas físicas), domicilio y cuantía y causa legal de la exención. Ante la falta de respuesta, formuló reclamación frente al Consejo de Transparencia y Protección de datos de la Comunidad Autónoma, que instó al Ayuntamiento a proporcionar dicha información. El Ayuntamiento y los órganos jurisdiccionales en los que recurrió la resolución del referido consejo, consideraron que no eran aplicables las previsiones de la Ley de Transparencia en atención a los artículos 93 y siguientes de la Ley General Tributaria (LGT), que (en su opinión) regulan un régimen singular en materia tributaria y establecen el carácter reservado de los datos tributarios.

El Tribunal Supremo concluye en sentido contrario. Según el tribunal, la LGT no contiene un régimen completo y autónomo de acceso a la información, sino un principio o regla general de reserva de los datos con relevancia tributaria como garantía del derecho fundamental a la intimidad de los ciudadanos (art. 18 CE). Este régimen de reserva se establece en el ámbito del desempeño de las funciones de gestión e inspección, pero no implica el desplazamiento del régimen general previsto en la Ley de Transparencia, norma básica aplicable a todas las Administraciones Públicas. A ello se une que el propio solicitante excluyó de su petición los datos de titulares personas físicas.

No obstante, según el tribunal, la solicitud de los datos de titularidad de las personas jurídicas entra en colisión con lo dispuesto en el artículo 51 del Texto Refundido de la Ley del Catastro, que establece que son “datos protegidos” el nombre, apellidos, razón social, código de identificación y domicilio de quienes figuren inscritos en el catastro como titulares, expresión que incluye tanto los datos de las personas físicas como los de las personas jurídicas.

Por tanto, la entrega de datos sobre la titularidad de los inmuebles se debe ceñir a los bienes que no pertenezcan a personas físicas o jurídicas.

2.13 Procedimiento de inspección. - Un cambio de criterio motivado por una sentencia del TJUE no se puede interpretar como una aplicación indebida de la Directiva de IVA

Audiencia Nacional. [Sentencia de 20 de abril de 2022](#)

En su sentencia de 19 de julio de 2012 (asunto C-44/11), el TJUE concluyó (modificando el criterio mantenido en anteriores pronunciamientos) que los servicios de gestión de títulos-valores no estaban exentos de IVA cuando se cumplían ciertos requisitos. La DGT emitió consultas en las que sostuvo dicho nuevo criterio.

Con base en ello, en el procedimiento de comprobación que está en el origen de esta nueva sentencia de la Audiencia Nacional, la Inspección concluyó que los servicios prestados por la entidad revisada no estaban exentos.

La Audiencia Nacional concluye que un cambio de criterio de la Administración respecto a la interpretación de la norma interna española, motivado por una sentencia del TJUE, no supone una indebida aplicación vertical descendente o inversa de una directiva. Según el tribunal:

- (i) No estamos ante la aplicación a un ciudadano de una directiva que no ha sido transpuesta o lo ha sido incorrectamente, sino ante un cambio interpretativo de la norma por parte de la Administración tributaria española.
- (ii) Además, el cambio de criterio está motivado y justificado, por lo que la recurrente no está amparada por la confianza legítima en relación con el anterior criterio mantenido por la Administración.

2.14 Procedimiento tributario. - El error en la identificación del tributo liquidado no es subsanable

Audiencia Nacional. [Sentencia de 3 de junio de 2022](#)

En el caso enjuiciado, se iniciaron actuaciones de inspección frente al establecimiento permanente en España de una sociedad no residente. Dichas actuaciones finalizaron con una liquidación en concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) de los ejercicios comprobados, a pesar de que el establecimiento permanente era la dominante de un grupo de consolidación fiscal en España y, por tanto, estaba sujeto a Impuesto sobre Sociedades.

El TEAC entendió que el error de la liquidación al referirse al IRNR y no al Impuesto sobre Sociedades era un mero error formal y ordenó la retroacción de las actuaciones, a fin de que la Inspección subsanase ese defecto mediante la emisión de una nueva liquidación.

La Audiencia Nacional recuerda que los tribunales económico-administrativos únicamente pueden ordenar la retroacción de actuaciones cuando concurren dos requisitos: (i) la existencia de un error formal, y (ii) que dicho error formal genere indefensión en el contribuyente.

En este caso estamos ante un defecto de fondo vinculado a la selección de la norma tributaria aplicable y, por ello, insubsanable. Por ello, solo se puede anular la liquidación sin posibilidad de retrotraer las actuaciones.

3. Resoluciones

3.1 IRPF. - El límite determinante de la obligación de declarar la pensión de fuente extranjera no sometida a retención es de 14.000 euros anuales

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 28 de junio de 2022](#)

La Ley del IRPF establece unos límites (en función del tipo de renta) por debajo de los cuales no es necesario presentar declaración. El límite general para los rendimientos del trabajo es de 22.000 euros. No obstante, este límite se reduce a 14.000 euros, entre otros supuestos, cuando el pagador de los rendimientos no haya estado obligado a practicar retención o ingreso a cuenta.

En esta resolución se analiza cuál es el límite que se debe tener en cuenta cuando la única renta del contribuyente es una pensión de fuente extranjera que no ha estado sometida a retención en el Estado de residencia del pagador.

El TEAC concluye que en este caso se aplica el límite específico de 14.000 euros, precisamente porque la renta no ha estado sometida a retención en España.

3.2 IRPF. - La aportación de un inmueble a la sociedad de gananciales no genera alteración patrimonial a efectos de IRPF

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. [Resolución de 25 de mayo de 2022](#)

Un contribuyente aportó un inmueble privativo a la sociedad de gananciales. La Administración entendió que esta aportación generaba una ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición del 50% del inmueble y su valor de transmisión.

El TEAR de Madrid se remite a la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2021 (resumida en nuestra [Newsletter de abril de 2021](#)) y concluye que la aportación de un inmueble a la sociedad de gananciales no constituye una alteración patrimonial a efectos de IRPF.

El tribunal subraya que, si el contribuyente que aporta el bien privativo sigue siendo titular del bien aportado (es decir, si el inmueble no se dona íntegramente al cónyuge, pasando a ser un bien privativo de este), no puede existir alteración patrimonial sobre los bienes comunes.

3.3 IRPF. - La Administración no puede negar la deducibilidad de un gasto contabilizado después de su devengo si no prueba que ello ha generado una menor tributación

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía. [Resolución de 29 de marzo de 2022](#)

La norma de IRPF establece una remisión a las reglas del Impuesto sobre Sociedades para determinar la imputación temporal de ingresos y gastos de la actividad económica. La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que un gasto contabilizado en un ejercicio posterior al de su devengo, será deducible en el ejercicio en que se haya contabilizado si ello no conduce a una reducción o diferimiento de la tributación.

En el caso analizado en esta resolución, la Administración rechazó la deducibilidad de un gasto registrado en un ejercicio posterior al de su devengo porque no se había acreditado que dicha imputación posterior no hubiese supuesto una menor tributación. Frente a ello, el TEAR de Andalucía concluye de la siguiente forma:

- (i) En primer lugar, afirma que la carga de la prueba de la menor tributación recae en la Administración.
- (ii) A efectos de esta prueba, no se entenderá que se genera menor tributación si ello es consecuencia del efecto progresivo del IRPF.

- (iii) En cualquier caso, la regularización debe ser completa. Es decir, si se concluye que un gasto no es deducible en el ejercicio en que se ha contabilizado, se deberá regularizar también el ejercicio en que el gasto se debió contabilizar, siempre que no esté prescrito.

3.4 IAE. - Una resolución que reconoce la baja en el censo del impuesto es un documento de valor esencial a efectos de promover un recurso extraordinario de revisión

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 18 de mayo de 2022

Una compañía instó su baja en el censo del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). La baja fue estimada por la Administración con efectos desde el mes de noviembre del año 2013. Cuando se reconoció la baja, las liquidaciones del IAE de 2014 a 2016 eran ya firmes.

La LGT prevé un recurso extraordinario por medio del cual pueden ser revisados los actos administrativos firmes cuando aparezcan documentos de valor esencial, siempre que (i) sean posteriores al acto o resolución recurridos o no hubieran podido ser aportados en su momento, (ii) evidencien el error cometido por la Administración al emitir el acto o resolución recurridos; y (iii) el recurso se interponga en un plazo máximo de tres meses desde que se tuvo conocimiento de su existencia.

Con base en esta normativa, la sociedad interpuso un recurso extraordinario de revisión frente a las liquidaciones de 2014 a 2016. El TEAC concluye que la resolución administrativa reconociendo la baja con efectos desde 2013 es un documento de valor esencial a los efectos de la formulación de un recurso extraordinario de revisión, porque refleja hechos o elementos fácticos y no criterios jurídicos. Por ello, estima el recurso y reconoce el derecho de la entidad a la devolución de las cuotas del IAE ingresadas indebidamente.

3.5 IVA. - El TEAC analiza las reglas de localización aplicables a los servicios de alojamiento de equipos de red

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 18 de mayo de 2022](#)

Una entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto recibió servicios de alojamiento de equipos de red, conectividad a Internet, energía, alimentación y refrigeración de dichos equipos, que fueron tratados como servicios sujetos a IVA español por el prestador de los servicios. La entidad solicitó la devolución de las cuotas de IVA soportadas mediante el procedimiento previsto para empresarios no establecidos, pero la solicitud fue desestimada porque la oficina de gestión entendió que las operaciones estaban sujetas a IVA.

Para concluir sobre la sujeción de las operaciones a IVA en España, el TEAC analiza si los servicios se debían calificar (a efectos de su localización) como servicios de arrendamiento de inmuebles o como servicios de telecomunicaciones.

A la luz de la sentencia del TJUE de 2 de julio de 2020 (asunto C-215/19), el tribunal concluye que los servicios de alojamiento en un centro de datos no se pueden calificar como servicios de arrendamiento de inmuebles cuando el prestador no pone a disposición de los clientes una superficie o un emplazamiento que pueda ser utilizado por estos como si fueran sus propietarios si, además, el espacio proporcionado (armarios rack en el caso de la sentencia) no forma parte integrante del inmueble en el que estén instalados, ni están instalados en él

de forma permanente. Como en el caso analizado no se dan estas circunstancias, el TEAC concluye que los servicios prestados se deben calificar como servicios de telecomunicaciones, que se localizan a efectos de IVA donde está establecido el prestatario de los servicios. Por tanto, en el supuesto analizado no están sujetos a IVA español.

3.6 Procedimiento administrativo / devoluciones. - El derecho a la devolución derivada de la norma del tributo se rige por las reglas generales de prescripción

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones [de 26 de abril de 2022](#) y [de 11 de julio de 2022](#)

En el supuesto en origen de la primera resolución, una entidad presentó en julio de 2015 su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2014, resultando un importe a devolver. En mayo de 2021, el contribuyente presentó un escrito a la Administración exigiendo la devolución. No obstante, la Administración concluyó que el derecho de la entidad a obtener la devolución había prescrito.

El TEAC concluye que, una vez presentada una autoliquidación de la que resulta una cantidad a devolver, la Administración tiene un plazo máximo para efectuar la devolución (seis meses en el caso del Impuesto sobre Sociedades). Transcurrido dicho plazo, surge el derecho a obtener una devolución derivada de la normativa del tributo. No obstante, este derecho también se rige por las reglas de prescripción. Por tanto, transcurridos cuatro años desde la finalización de dicho plazo de seis meses, se debe entender que la entidad ha perdido su derecho a la devolución.

3.7 Procedimiento administrativo. - No cabe interponer una reclamación económico-administrativa contra actos de repercusión si no existe controversia entre particulares

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 23 de junio de 2022](#)

La LGT prevé un procedimiento de reclamación entre particulares cuando existe controversia en relación con retenciones o repercusiones de impuestos. En estos casos, el sujeto que no está conforme con la retención soportada o con la repercusión de un impuesto, puede presentar una reclamación económico-administrativa para que el tribunal dirima si la retención o la repercusión es correcta o no.

En el supuesto que está en el origen de esta resolución, una obligada tributaria emitió una factura en la que repercutió al destinatario el coste soportado por el impuesto especial del carbón; siendo la propia emisora de la factura la que interpuso la reclamación ante el TEAC por el procedimiento indicado para que este concluyera si la repercusión era debida o no.

El TEAC concluye que el procedimiento iniciado no es válido porque este procedimiento de reclamación entre particulares solo se puede iniciar cuando haya controversia entre estos. Por este motivo, inadmite a trámite la reclamación.

3.8 Procedimiento de recaudación. – La intencionalidad del responsable no se evita, aunque la ocultación de bienes del deudor principal fuera ya conocida por la Administración

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

En esta resolución se analizan los presupuestos para aplicar la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT, es decir, la que se produce por haber causado o colaborado en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con el fin de impedir la actuación administrativa.

El TEAC señala que la normativa reguladora de la responsabilidad del referido artículo exige el cumplimiento de tres requisitos:

- (i) La ocultación de bienes y derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir o eludir su traba.
- (ii) Una acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación.
- (iii) La acreditación, por parte de la Administración, de que la participación del responsable en la ocultación responde a la mala fe, buscando el engaño para eludir la deuda o hacer inútil la responsabilidad del deudor mediante hechos o fórmulas jurídicas dirigidas a preparar, provocar, simular o agravar la disminución de la solvencia patrimonial de este.

La norma no exige una actividad dolosa del responsable, sino solo el conocimiento de que se puede ocasionar un perjuicio.

En el caso examinado, el órgano de recaudación probó que concurrían los requisitos mencionados. Conforme a ello, el TEAC entiende que cabe exigir la deuda al responsable solidario. No obsta a ello (en contra de lo alegado por este responsable) que la actividad de distracción de bienes o derechos se viniera realizando desde tiempo atrás, ni que los órganos de la Administración tributaria conociesen esa ocultación.

3.9 Procedimiento de recaudación. - En el ámbito tributario, solo cabe suspensión del procedimiento de recaudación por prejudicialidad penal en los casos de delitos contra la Hacienda Pública

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

Una entidad impugnó una diligencia de embargo alegando, entre otros extremos, que el procedimiento de recaudación se debía suspender porque existía un proceso judicial penal en curso que tenía por objeto la anulación de la escritura de donación en virtud de la cual se habían generado las deudas tributarias cuyo cobro se pretendía.

Frente a ello, el TEAC concluye que la LGT solo prevé la suspensión o paralización de los procedimientos administrativos tributarios cuando se denuncien delitos contra la Hacienda Pública. Por lo tanto, en la medida en que las providencias de apremio origen del embargo fueron debidamente notificadas y no concurre ninguno de los motivos de oposición tasados en la normativa, la diligencia impugnada es ajustada a Derecho.

3.10 Procedimiento de recaudación. - Los miembros de una UTE responden de las deudas tributarias de esta que sean consecuencia de su actividad

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones [de 18 de junio de 2020](#) y [de 21 de junio de 2022](#)

Se analiza si se pueden derivar las deudas impagadas de una Unión Temporal de Empresas (UTE) a sus miembros.

El TEAC analiza la [Ley 18/1982, de 26 de mayo](#) reguladora del régimen fiscal de las UTE y concluye que, de acuerdo con esta ley, para declarar responsables solidarias a las empresas miembros de una UTE de las deudas de esta, solo deben concurrir dos requisitos:

- (i) Que la UTE no haya realizado en periodo voluntario el pago de sus deudas tributarias.
- (ii) Que dichas deudas sean consecuencia del ejercicio de su actividad.

Se trata, por tanto, de una responsabilidad de tipo objetivo.

4. Consultas de la Dirección General de Tributos

4.1 DAC 6. – Se analiza la obligación de declarar un seguro *unit-link* de aseguradoras extranjeras

Dirección General de Tributos. Consulta [V1212-22](#), de 30 de mayo de 2022

De acuerdo con la LGT (tras la trasposición de la Directiva 2011/16/UE o DAC6), los intermediarios o los obligados tributarios interesados están obligados a suministrar a la Administración tributaria información de mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando concurren determinadas señas distintivas. Entre otros, se debe informar de los mecanismos normalizados que estén a disposición de más de un contribuyente sin necesidad de una adaptación sustancial para su ejecución. En estos casos, además, es necesario que concorra el criterio de beneficio principal.

En esta consulta, la DGT analiza si estamos ante uno de estos mecanismos en el caso de comercialización de seguros de vida *unit-linked* por aseguradoras extranjeras que operan en régimen de libre prestación de servicios en España.

La DGT señala que, en la medida en que el tratamiento aplicable en el IRPF a estos seguros sea el establecido con carácter general para los seguros de vida que originan rendimientos del capital mobiliario, no concurrirá el criterio del beneficio principal. Según la DGT, este tratamiento no se puede conceptuar *prima facie* como un régimen especial o extraordinario, sino como el régimen general u ordinario fijado por el legislador para los rendimientos del capital mobiliario derivados de los seguros de vida.

En consecuencia, no habría obligación de declaración del mecanismo transfronterizo.

4.2 Impuesto sobre Sociedades. - Para acreditar una deducción de un ejercicio anterior es preciso instar la rectificación de la autoliquidación del período en que se generó

Dirección General de Tributos. Consultas [V1510-22](#) y [V1511-22](#), de 24 de junio de 2022

La DGT venía manteniendo hasta fechas recientes que los contribuyentes podían acreditar deducciones de ejercicios anteriores por dos posibles vías:

- (i) Acreditando la deducción en un ejercicio posterior a aquel en que se generó el derecho, siempre que fuera dentro del plazo máximo para aplicar la deducción.
- (ii) Instando la rectificación de la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se generó el derecho a la deducción, en la medida en que los períodos impositivos en que se realizó la actividad no estuvieran prescritos.

En estas dos nuevas consultas, sin embargo, referidas a la deducción por contratación de trabajadores con discapacidad y a las deducciones por actividades de I+D+i, la DGT cambia de criterio. Según la DGT:

- (i) Una deducción solo se podrá aplicar si su importe ha sido consignado en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se generó.
- (ii) En caso contrario, se deberá instar la rectificación de dicha autoliquidación, pero siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción para su consignación.

4.3 Impuesto sobre Sociedades e IVA. – La DGT analiza el tratamiento de la bonificación extraordinaria y temporal por la venta al público de productos energéticos

Dirección General de Tributos. Consulta [V1035-22](#), de 6 de mayo de 2022

El Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania, ha establecido una bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos ([comentario mercantil de 5 de abril](#)).

Son colaboradores en la gestión de esta bonificación los titulares de los derechos de explotación de las instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por menor y las empresas que realicen ventas directas a los consumidores finales de los productos objeto de la bonificación. En cada suministro, estos colaboradores deben efectuar un descuento sobre el precio de venta al público, impuestos incluidos, equivalente al importe de la bonificación; pudiendo posteriormente solicitar la devolución de las bonificaciones efectuadas.

La DGT concluye que el tratamiento fiscal aplicable a dicha bonificación por parte del colaborador es el siguiente:

- (i) Impuesto sobre Sociedades: según el ICAC (consulta 4 - BOICAC 129 de 2022), se debe entender que los colaboradores actúan como intermediarios entre el Estado y el consumidor final, que es el verdadero beneficiario de la bonificación. Por tanto, los distribuidores deberán registrar un crédito frente a la Hacienda pública por la bonificación al consumidor final, sin impacto en su cifra de negocios. Es decir, registrarán un ingreso por ventas por el importe cobrado al cliente más el crédito frente a la Hacienda pública.
- (ii) IVA: la base imponible de las entregas de combustibles y carburantes estará constituida por el importe de la contraprestación obtenida en dichas entregas procedente del destinatario o de terceras personas. Dicha base imponible no se ve alterada por la bonificación, al ser esta un descuento en el pago (como adelantó la AEAT en una nota publicada en su web, según comentamos en nuestra [alerta de 6 de abril de 2022](#)).

En las facturas se deberá hacer constar al menos una de las siguientes informaciones: (i) el importe de la operación, distinguiendo el precio antes de aplicar el descuento y después de aplicar la bonificación, así como el importe de la bonificación aplicada; y (ii) referencia expresa a la aplicación de la bonificación.

4.4 IRPF. - Se analiza la posibilidad de computar una pérdida por un fraude relacionado con la inversión en criptomonedas

Dirección General de Tributos. Consulta [V1579-22](#), de 30 de junio de 2022

Una persona física efectuó una inversión en criptomonedas a través de una plataforma que resultó ser un fraude, por lo que perdió toda la inversión. El consultante presentó en abril de 2021 denuncia ante la Policía Nacional. En relación con la posibilidad de computar una pérdida patrimonial en su autoliquidación de IRPF, la DGT señala lo siguiente:

- (i) La persona física y la plataforma mantenían una relación contractual en virtud de la cual aquella entregó fondos a esta para la adquisición y depósito de criptomonedas, quedando la plataforma obligada a la restitución de los fondos en el momento pactado. Como tal restitución no se produjo en plazo, ha surgido un crédito vencido y no satisfecho.
- (ii) No obstante, el importe del crédito vencido y no devuelto no constituye de forma automática una pérdida patrimonial, al mantener el acreedor su derecho de crédito. Solo cuando ese derecho de crédito se pueda considerar incobrable, se entenderá producida una pérdida patrimonial a integrar en el IRPF.

A estos efectos, la presentación de la denuncia no constituye el inicio de un procedimiento judicial para la ejecución del crédito, que permita imputar la pérdida, aunque haya transcurrido un año desde dicha denuncia.

4.5 IRPF. - La prestación por maternidad no tiene incidencia en el cálculo de la exención por trabajos en el extranjero

Dirección General de Tributos. Consulta [V1437-22](#), de 20 de junio de 2022

Se plantea el caso de una persona física que ha estado viajando al extranjero por motivos laborales y que ha recibido, además de su sueldo habitual, una retribución excepcional por los resultados de los trabajos realizados en el extranjero. Además, ha recibido la prestación por nacimiento y cuidado de menor como consecuencia del nacimiento de su hijo.

Según la norma del IRPF, los empleados que viajan para realizar trabajos en el extranjero tienen derecho a la exención regulada en el artículo 7.p) de la ley si se cumplen ciertos requisitos. Esta exención se calcula considerando las retribuciones específicas por ese trabajo en el extranjero más las retribuciones no específicas que se puedan entender recibidas por dicho trabajo. Para el cálculo de estas últimas, se debe multiplicar esas retribuciones no específicas por los días en el extranjero, y dividir el resultado por todos los días del año.

En el caso analizado, en el que la contribuyente recibe prestaciones de maternidad, la DGT realiza el siguiente análisis sobre el cálculo de la exención:

- (i) Para el cálculo del importe de los rendimientos no específicos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, se debe considerar en el denominador el número total de días del año, sin exclusión de los días en que se recibió la prestación por maternidad.
- (ii) Para el cálculo de la renta exenta, no se podrán incluir las percepciones de la baja de maternidad, sin perjuicio de que dichas percepciones puedan estar exentas de acuerdo con la letra h) del artículo 7 de la ley.

4.6 IRPF. - La prima de adhesión a un programa de desvinculaciones de adscripción voluntaria es un rendimiento del trabajo no exento

Dirección General de Tributos. Consulta [V1337-22](#), de 13 de junio de 2022

En el ámbito de un acuerdo colectivo, se contempla un programa de desvinculaciones de adscripción voluntaria, que prevé el pago de (i) una compensación mensual hasta el cumplimiento de la edad de 63 años, (ii) una prima de adhesión al programa equivalente a dos meses de salario base bruto y (iii) un pago final de 20.000 euros en el momento en que se abone la última mensualidad.

La DGT señala que el tratamiento en el IRPF de este programa será el siguiente:

- (i) Prima de adhesión: La prima de adhesión que recibe el trabajador con motivo de la desvinculación voluntaria tiene la naturaleza de rendimiento del trabajo.
- (ii) Compensación mensual y pago final: Dado que la extinción de la relación laboral se produce por mutuo acuerdo, no se podrá aplicar la exención para las indemnizaciones por despido. Además, como la compensación se paga mensualmente durante varios años y no en un único periodo impositivo, no se podrá aplicar la reducción del 30% por rentas irregulares.

4.7 IRPF. - Un nacional español que traslade su residencia a Gibraltar mantendrá la condición de residente fiscal en España

Dirección General de Tributos. Consulta [V1310-22](#), de 9 de junio de 2022

La Ley del IRPF establece que no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto los nacionales españoles que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

En esta consulta se plantea el caso de un nacional español que tiene intención de trasladar su residencia a Gibraltar como consecuencia del inicio de una relación laboral con una empresa residente en este territorio.

La DGT recuerda que Gibraltar se mantiene en la actualidad en la lista de paraísos fiscales, como jurisdicción no cooperativa. Además, conforme al Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, hecho *ad referendum* en Madrid y Londres el 4 de marzo de 2019 (y en vigor desde el 4 de marzo de 2021), los nacionales españoles que cambien su residencia a Gibraltar después de la firma de dicho acuerdo se considerarán, en todo caso, residentes fiscales en España.

Por tanto, el consultante seguirá siendo considerado residente fiscal en España en el período indicado en la norma.

4.8 IRPF. - Las aportaciones a planes de pensiones de empleo en esquemas de remuneración flexible no están sometidas a ingreso a cuenta

Dirección General de Tributos. Consulta [V1209-22](#), de 30 de mayo de 2022

Con efectos desde el 1 de enero de 2022, se han modificado los límites cuantitativos para las aportaciones a sistemas de previsión social. La reducción máxima no podrá exceder de la menor de las cantidades siguientes:

- (i) El 30% de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas recibidos individualmente en el ejercicio.
- (ii) 1.500 euros anuales. No obstante, este límite se incrementará en 8.500 euros, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior a la respectiva contribución empresarial. A estos efectos, las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

A efectos de este límite incrementado, la DGT ya había concluido en sus consultas [V0299-22](#) y [V0300-22](#) que, si las cantidades aportadas por la empresa se enmarcan en un sistema de retribución flexible, en el que el trabajador puede elegir la composición del sistema retributivo, se entenderá que tales aportaciones derivan de una decisión del trabajador.

Ahora, la DGT añade que tal consideración se circunscribe a los efectos del cómputo del referido límite, sin alterar la calificación de la renta a otros efectos. En consecuencia, las contribuciones empresariales derivadas de los compromisos asumidos con los trabajadores en el marco del sistema de retribución flexible conservarán su naturaleza de retribuciones en especie, por lo que no estarán sometidas a ingreso a cuenta.

En nuestra [entrada en el blog de 21 de junio de 2022](#) comentamos en detalle estas consultas.

4.9 IRPF. - Los atrasos de convenio por variación del IPC se imputan al periodo impositivo de su exigibilidad

Dirección General de Tributos. Consulta [V0969-22](#), de 3 de mayo de 2022

Es habitual que los convenios colectivos establezcan que las retribuciones de cada año se deben actualizar por el IPC. No obstante, como la variación del IPC no se conoce hasta el 31 de diciembre de cada año, la mayor retribución que deriva de dicha actualización se paga habitualmente en el año posterior al que corresponde. En esta consulta se plantea si esa mayor retribución se debe imputar en el ejercicio del pago o en el ejercicio al que corresponde la actualización.

La DGT recuerda que la imputación de los rendimientos del trabajo se debe realizar en el período impositivo de su exigibilidad. En el caso analizado, esta circunstancia se produce cuando se conoce la variación del IPC. Por lo tanto, estamos ante rendimientos que no tienen la consideración de atrasos y que se deben imputar al ejercicio del pago.

4.10 Plusvalía municipal. – Se aclaran diversas cuestiones relativas al nuevo método de cálculo de la base imponible de la plusvalía municipal en el caso de una promotora inmobiliaria

Dirección General de Tributos. Consulta [V0983-22](#), de 4 de mayo de 2022

Una empresa dedicada a la promoción inmobiliaria adquiere un terreno sobre el que va a llevar a cabo la construcción de uno o varios edificios para su posterior transmisión.

Partiendo de este supuesto, la DGT analiza diversas cuestiones en relación con el nuevo método de cálculo de la base imponible de la plusvalía municipal en relación con cada uno de los inmuebles transmitidos una vez finalizada la construcción. A estos efectos, se debe recordar que, tras la modificación de la norma en noviembre de 2021, el contribuyente tiene derecho a que el impuesto (calculado conforme al método objetivo que tiene en cuenta el valor catastral del terreno y los años de tenencia) no supere la plusvalía real obtenida.

Según la DGT:

- (i) Para determinar el valor de adquisición del terreno de cada uno de los inmuebles transmitidos (para así poder realizar la comparación con su valor de transmisión), se debe aplicar sobre el valor de adquisición del terreno inicialmente adquirido el porcentaje que represente el inmueble transmitido en relación con todos los inmuebles incluidos en la escritura de división horizontal.

- (ii) El valor de transmisión del terreno de cada uno de los inmuebles transmitidos se determinará de la siguiente forma:
- En primer lugar, se calculará la proporción que represente el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del inmueble en la fecha de devengo del impuesto (i.e. la fecha de transmisión).
 - Esta proporción se aplicará al valor de transmisión del inmueble consignado en el título que documente la transmisión.
- (iii) Si a la fecha del devengo el inmueble no tiene valor catastral y el contribuyente entiende que no se ha producido un incremento de valor del terreno (por comparación entre los valores de transmisión y adquisición), o que el incremento puede ser inferior a la base imponible determinada conforme a las reglas de cálculo objetivo, podrá alegar esta circunstancia ante el ayuntamiento (cuando comunique la transmisión), a fin de que, cuando se haya determinado el valor catastral, se practique la correspondiente liquidación. En cualquier caso, si el ayuntamiento no tiene en cuenta esta circunstancia, el contribuyente mantiene su derecho a formular alegaciones en la eventual impugnación de la liquidación.

5. Normativa

5.1 Se introducen modificaciones en las declaraciones informativas 345 y 187

En el BOE de 29 de agosto de 2022 se ha publicado la [Orden HFP/823/2022, de 24 de agosto](#), que modifica:

- (i) El modelo 345 de «Declaración Informativa. Planes, fondos de pensiones y sistemas alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes, aportaciones y contribuciones».
- (ii) El modelo 187 de «Declaración informativa. Acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las Instituciones de inversión Colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de IRPF, IS e IRNR en relación con rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones y derechos de suscripción.»

A continuación, se resumen las principales modificaciones introducidas en las declaraciones informativas:

- **Modelo 345:** La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, modificó la Ley del IRPF con efectos 1 de enero de 2022 limitando la deducción general por aportaciones a planes de pensiones. Como consecuencia de esta reforma normativa, se modifica el modelo 345 con objeto de que la información fiscal que se pone a disposición de los contribuyentes se adecue a los nuevos límites.

Recordemos que, con efectos 1 de enero de 2023, la [Ley 12/2022, de 30 de junio](#) ha modificado de nuevo los límites financieros y fiscales de aportaciones a planes de pensiones ([alerta de 1 de julio de 2022](#)).

La orden ahora publicada, de aplicación a las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2022, no recoge estas nuevas modificaciones.

- **Modelo 187:** Se adapta este modelo a las modificaciones de la [Ley 11/2021, de 9 de julio](#), de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal ([comentario de 10 de julio de 2021](#)). En esta norma se establecieron (i) requisitos adicionales para que las sociedades de inversión de capital variable (SICAV) puedan aplicar el tipo de gravamen del 1% y (ii) un régimen transitorio para las SICAV que acuerden su disolución y liquidación, para permitir que sus socios puedan trasladar su inversión a otras instituciones de inversión colectiva que cumplan los requisitos para aplicar ese tipo reducido.

Ahora se modifica el modelo 187 para crear nuevas claves en el campo «Tipo de operación» y en la creación de un nuevo campo «Identificación de la sociedad en liquidación o liquidada».

Esta orden entró en vigor el pasado 30 de agosto y será aplicable, por primera vez, a las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2022 que se presentarán en 2023.

5.2 Se cede el impuesto de residuos a las comunidades autónomas

La [Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio](#), publicada en el BOE de 29 de julio, ha modificado, entre otras, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

En concreto, establece que el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos puede ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas, que tendrán competencia normativa en la determinación de los tipos impositivos y en la gestión del impuesto.

Este impuesto se introdujo mediante la [Ley 7/2022, de 8 de abril](#), que fue analizada en nuestro [Comentario de 10 de abril de 2022](#).

5.3 Se publican novedades tributarias en relación con los trabajadores autónomos

En el BOE de 27 de julio de 2022 se publicó el [Real Decreto-ley 13/2022 de 26 de julio](#), por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad.

A continuación, se resumen las medidas de carácter tributario introducidas por esta norma (en vigor desde 1 de enero de 2023):

- (i) Los autónomos con trabajadores a su cargo podrán practicar la **deducción por contribuciones empresarial a sistemas de previsión social empresarial** regulada en el artículo 38 ter de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en los términos y condiciones previstos en el artículo 68.2 de la Ley del IRPF.

Es decir, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10% de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros o de manera proporcional si la retribución es igual o superior a dicho importe, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, planes de previsión social empresarial o planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016.

- (ii) Se modifica el artículo 96.2 de la Ley del IRPF para establecer la **obligación de presentar declaración de IRPF** (sin excepción) por quienes en cualquier momento del período impositivo hayan estado de alta como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.
- (iii) Finalmente, se modifica la LGT para establecer que los **órganos de gestión tributaria tendrán competencia** para la comprobación de los regímenes tributarios especiales (tras las numerosas sentencias de nuestros tribunales en las que se han anulado liquidaciones emitidas por dichos órganos en las que se discutía la aplicación de este tipo de regímenes).

5.4 Se modifica el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

En el BOE de 9 de julio de 2022 se publicó la [Ley 14/2022, de 8 de julio](#), de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, en cuya disposición final primera se modifica el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. La nueva regulación entró en vigor el 1 de septiembre de 2022.

Posteriormente, en el BOE de 31 de agosto de 2022 se ha publicado el [Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto](#), por el que se ha aprobado el Reglamento del impuesto.

Ambas normas han sido analizadas en nuestro [Comentario de 5 de septiembre de 2022](#).

5.5 Se introducen modificaciones en los límites financieros y fiscales relacionados con las aportaciones a planes de pensiones

En el BOE de 1 de julio de 2022 se publicó la [Ley 12/2022, de 30 de junio](#), de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

En nuestra [Alerta](#) de ese día se resumieron las principales novedades tributarias introducidas por esta norma.

5.6 Se actualizan las órdenes que regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de los ingresos de IVA realizados por los operadores de fuera de la Unión

En el BOE de 1 de julio de 2022 se publicó la [Orden HFP/603/2022, de 30 de junio](#), por la que se modifica la Orden HAC/665/2004, de 9 de marzo, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de los ingresos de IVA de operadores extracomunitarios que prestan servicios por vía electrónica a consumidores finales y se modifica la Orden de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la AEAT.

En concreto:

- (i) Se adaptan las referencias contenidas en la Orden HAC/665/2004 a las recientes modificaciones en la normativa del IVA en relación con los nuevos regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios (eliminando las referidas al suprimido régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica).

Se adapta también esa misma orden a la concertación o convenio con las Haciendas forales de los nuevos regímenes especiales. En concreto, la norma regula la gestión de las transferencias que se tengan que hacer por parte de dichas haciendas forales a la AEAT de los ingresos recaudados en su actuación como ventanilla única, respecto de los obligados tributarios que hayan de cumplir ante ellas con las obligaciones derivadas de dichos regímenes.

- (ii) Finalmente, se actualiza la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1991, en lo relativo a la gestión recaudatoria por cuenta de otros Estados miembros de la UE en lo referente a ingresos de IVA correspondientes a los referidos nuevos regímenes especiales.

5.7 Se modifica el anexo de comunicación de variación de la composición de los grupos fiscales

En el BOE de 1 de julio de 2022 se publicó la [Orden HFP/604/2022, de 30 de junio](#), que introduce modificaciones en el modelo 202 (pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español), y el modelo 222 (pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal).

Entre otras modificaciones, destaca que cuando varíe la composición de un grupo fiscal, en el modelo 222 se deberá informar de (i) la fecha de la operación que ha dado lugar a la variación y (ii) el motivo de dicha variación. La Administración elaborará una relación de motivos entre los que se deberá optar.

Esta Orden entró en vigor el pasado 2 de julio y será de aplicación por primera vez para las declaraciones de pagos fraccionados, modelo 222, cuyo plazo de presentación comienza en octubre de 2022.

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