

# Newsletter Tributario

---

España

**GARRIGUES**

Marzo 2023

## Índice

### 1. Sentencias

- 1.1 Libertad de establecimiento. – No es contrario al derecho de la UE excluir de la neutralidad fiscal a las transmisiones intragrupo en favor de filiales residentes en otros Estados miembros con el fin de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria
- 1.2 IRPF. – El grado de discapacidad se puede acreditar mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho
- 1.3 IRNR. - No procede aplicar una cláusula antiabuso para impedir la aplicación de una exención prevista en un convenio para evitar la doble imposición si la exención se introdujo tras la constitución de la entidad que la Administración tributaria considera abusiva
- 1.4 IRNR. - La adquisición 'mortis causa' por un no residente de unas parcelas en España no está sujeta al IRNR
- 1.5 Principio de calificación e IVA. – La Administración no puede recalificar un negocio sin tener en cuenta la verdadera voluntad de las partes, ni puede negar que se modifique la decisión sobre deducir o no el IVA soportado
- 1.6 IVA. - La presentación del modelo 390 de Guipúzcoa no interrumpe la prescripción
- 1.7 ITPAJD. – La modificación del canon concesional por acuerdo entre las partes no constituye un supuesto de devolución de ingresos indebidos
- 1.8 ITPyAJD. - No está sujeta al AJD la cancelación de una condición resolutoria explícita destinada a garantizar obligaciones distintas del pago del precio aplazado

- 1.9 Impuesto sobre el Patrimonio. – Solo son deducibles las deudas existentes y exigibles a la fecha de devengo del impuesto
- 1.10 Plusvalía municipal. - El Tribunal Constitucional avala la utilización de la figura del “real decreto-ley” para modificar el impuesto
- 1.11 IAE. - La sanción por no declarar la variación de elementos tributarios prescribe a los cuatro años desde que finaliza el plazo para presentar dicha declaración
- 1.12 Procedimiento administrativo. – La desestimación presunta por silencio negativo debe permitir acudir a la vía contenciosa sin agotar el trámite administrativo
- 1.13 Procedimiento administrativo. – La prescripción para solicitar la devolución de un tributo contrario al derecho de la UE comienza cuando se realiza el pago
- 1.14 Procedimiento de comprobación. – El principio de regularización íntegra es aplicable de oficio en los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada
- 1.15 Procedimiento de recaudación. – La Administración no puede girar la liquidación directamente al contribuyente cuando el obligado al pago por ley es el sustituto del contribuyente
- 1.16 Procedimiento de revisión. – La resolución por un TEAR de la reclamación formulada ‘per saltum’ no es causa de nulidad de pleno de derecho
- 1.17 Principio de retroactividad. – No vulnera el principio de irretroactividad un tributo que se devenga en un momento posterior a la norma que lo crea

1.18 Responsabilidad tributaria. – Un administrador puede ser declarado responsable subsidiario, aunque su cargo haya caducado

1.19 Procedimiento sancionador. – La Administración debe aportar un extra de motivación respecto a las sanciones tributarias impuestas a pesar de que el inspector actuario hubiera manifestado que no apreciaba elementos para sancionar

## 2. Resoluciones

2.1 Impuesto sobre Sociedades y procedimiento. – Se puede modificar una opción tributaria cuando cambien sustancialmente las circunstancias que provocaron su ejercicio

2.2 Impuesto sobre Sociedades. – Se fijan nuevos criterios en materia de operaciones vinculadas

2.3 IRPF. – El núcleo principal de los intereses económicos del contribuyente se debe analizar atendiendo tanto a la cuantía como a la composición del patrimonio en cada territorio

2.4 IRNR. – Para aplicar el tipo reducido del 15% a un establecimiento permanente, se ha de atender al inicio de la actividad por la casa central

2.5 Procedimiento de recaudación. – Los supuestos de responsabilidad subsidiaria por persona o entidad interpuesta se deben utilizar con cautela

## 3. Consultas

3.1 Impuesto sobre Sociedades. – Las viviendas arrendadas como oficinas y las que estén en construcción no son activos afectos al régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

- 3.2 IRPF. - La fecha de antigüedad de las acciones liberadas es la de la última acción necesaria para su obtención
- 3.3 Impuesto sobre el Patrimonio. – Se analizan los requisitos para la exención de empresa familiar por un profesional que, además, arrienda inmuebles
- 3.4 IAE. - Las declaraciones censales sustituyen a las declaraciones específicas del IAE cuando el sujeto pasivo está exento de este impuesto por todas sus actividades
- 3.5 IBI. – El nudo propietario de un inmueble no es sujeto pasivo del IBI
- 3.6 Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. - En los mercados de contratación bilateral o física o a plazo, la base imponible será el precio acordado entre las partes
- 3.7 Declaraciones resumen anuales. – Solo se deberá presentar un resumen anual por impuesto, aunque durante el año se haya modificado el ejercicio social y fiscal

#### 4. Normativa

- 4.1 Se aprueban los modelos de declaración del IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio de 2022
- 4.2 Se aprueban los modelos 792 y 793
- 4.3 Se aprueban los modelos 490 y 604 de autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y del Impuesto sobre las Transacciones Financieras
- 4.4 Se modifican los modelos de pagos fraccionados con el objetivo de adecuarlos a las novedades introducidas en 2023
- 4.5 Se eleva a 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento

- 4.6 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el segundo trimestre natural de 2023, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros
- 4.7 Se introducen modificaciones en la deducción por maternidad y se aprueban otras medidas tributarias

## 1. Sentencias

### 1.1 Libertad de establecimiento. – No es contrario al derecho de la UE excluir de la neutralidad fiscal a las transmisiones intragrupo en favor de filiales residentes en otros Estados miembros con el fin de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 16 de febrero de 2023](#). Asunto C-707/20**

Según la normativa de Reino Unido, no tributa la cesión de activos entre sociedades residentes en dicho territorio que estén íntegramente participadas por una matriz común residente en otro Estado miembro. No obstante, estas operaciones sí tributan si las transmisiones de activos se producen en favor de filiales no residentes. El TJUE concluye de la siguiente forma:

- (a) En primer lugar, aclara que una normativa nacional como la descrita que únicamente se aplica a los grupos de sociedades no se debe examinar a la luz de la libre circulación de capitales, sino de la libertad de establecimiento.
- (b) La norma descrita no vulnera esta libertad de establecimiento desde el punto de vista de la matriz, porque no establece diferencias de trato para las filiales según aquella esté domiciliada en Reino Unido o en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE). Sin embargo, sí se aprecia una posible vulneración de la libertad de establecimiento desde la perspectiva de las filiales, al quedar excluidas de la regla de neutralidad las cesiones realizadas en favor de aquéllas que residan fuera del territorio británico.
- (c) No obstante, esta restricción queda justificada por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros en la medida en que, en el caso analizado, la plusvalía sujeta no es realmente una plusvalía latente, sino una plusvalía materializada en el momento de la transmisión. Según el tribunal, se debe garantizar el pago del impuesto en el país en que radiquen los activos, en un supuesto como el analizado, en el que con la transmisión se ha recibido una contraprestación equivalente al valor de mercado de los activos que permite hacer frente al impuesto (en caso contrario, si se difiere el impuesto al momento en que los activos salgan del grupo, aumentará el riesgo de impago del tributo).

### 1.2 IRPF. – El grado de discapacidad se puede acreditar mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 8 de marzo de 2023](#)**

El artículo 72 del Reglamento de IRPF establece que el grado de minusvalía se deberá acreditar mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas.

En el supuesto analizado en esta sentencia, un contribuyente aplicó el mínimo por discapacidad en sus autoliquidaciones del IRPF. Para ello, contaba con un informe médico en el que se indicaban las patologías que padecía. La AEAT rechazó la aplicación de dicho mínimo sin valorar la prueba aportada (el informe médico), sobre la base de que la discapacidad se debía acreditar con el indicado tipo de certificado o resolución.

El Tribunal Supremo concluye, sin embargo, que la Ley del IRPF (artículo 60) no acota ni relaciona los mecanismos de prueba de los que los contribuyentes se pueden servir para demostrar un grado de discapacidad, incluyendo solo una remisión al reglamento para que dicho grado de discapacidad se acredite conforme a las “condiciones que reglamentariamente se establezcan”. Además, el artículo 72 del reglamento no señala que las resoluciones o certificados que indica sean pruebas exclusivas y excluyentes. Por tanto, el grado de discapacidad podrá ser acreditado con otros medios de prueba.

El tribunal subraya que en estos casos no se trata de que la Administración tributaria sustituya el criterio de ningún órgano técnico a los efectos de fijar una discapacidad y graduarla sino que, en el contexto de la salvaguarda y de la promoción de las personas con discapacidad, actúe en los términos que la sociedad espera de una Administración pública responsable, a la que el ordenamiento jurídico reconoce, dentro del principio de legalidad y en aras de la defensa del interés general, una evidente función valorativa de la prueba.

### **1.3 IRNR. - No procede aplicar una cláusula antiabuso para impedir la aplicación de una exención prevista en un convenio para evitar la doble imposición si la exención se introdujo tras la constitución de la entidad que la Administración tributaria considera abusiva**

#### **Audiencia Nacional. [Sentencia de 2 de marzo de 2023](#)**

Una sociedad residente en Suiza era propietaria del 40% del capital social de una entidad española. Tras una adquisición de autocartera por esta entidad, con posterior reducción de capital, la sociedad suiza redujo su participación al 25%. La sociedad española satisfizo el precio de las acciones en autocartera mediante un pago aplazado en tres tramos. Además, junto con el precio de venta, abonó dividendos. En cada uno de los tres pagos de la compra de las acciones, la entidad española practicó retenciones en concepto de IRNR (rendimientos del capital mobiliario), cuya devolución fue solicitada posteriormente por la sociedad suiza, por entender que eran indebidas.

La Audiencia Nacional analiza estas operaciones y concluye de la siguiente forma:

- (a) En primer lugar, analiza cuál debe ser la calificación de los beneficios obtenidos por la sociedad suiza en la venta de sus acciones; concretamente, si se trata de ganancias patrimoniales (como consideraba la recurrente), o rendimientos del capital mobiliario. La Sala considera especialmente relevante el hecho de que la adquisición y la posterior amortización (con cargo a reservas) de las acciones adquiridas en sede de la filial se realicen de forma sucesiva, resultando en una modificación de la participación de los socios en el capital social de la española. Esta operación no tiene, a su juicio, otra finalidad distinta que la devolución de aportaciones, por lo que el ingreso percibido constituye un rendimiento del capital mobiliario.
- (b) La segunda cuestión objeto de debate consiste en si se puede aplicar la exención sobre dividendos prevista en el convenio para evitar la doble imposición entre España y Suiza. Esta exención no es aplicable cuando la sociedad que recibe los dividendos está participada por personas no residentes en España, Suiza o un Estado miembro de la UE. La Administración pone de manifiesto que la entidad española practicó, sobre los dividendos abonados, retenciones a cuenta del IRNR, por lo que, ante la ausencia de prueba en relación con la residencia de los accionistas de la perceptora de los dividendos, tales declaraciones se presumen válidas e impiden la aplicación de la exención.

La Sala, no obstante, considera que la referida excepción a la exención es, en el fondo, una norma antiabuso. Como la entidad suiza fue constituida mucho antes de la entrada en vigor de la exención, no se puede pretender que su constitución respondió únicamente a la aplicación de un beneficio fiscal que en aquel momento ni siquiera existía (a lo que se une que, en sede judicial, sí quedó acreditado que el accionista único de la recurrente suiza era una persona física también residente en Suiza). Por tanto, se puede aplicar la exención.

#### 1.4 IRNR. - La adquisición 'mortis causa' por un no residente de unas parcelas en España no está sujeta al IRNR

**Audiencia Nacional. [Sentencia de 23 de febrero de 2023](#)**

Una persona física residente en Suiza dejó en herencia a una fundación (también residente en dicho país) unas parcelas sitas en Mallorca.

Se analiza si esta adquisición *mortis causa* se debe calificar como ganancia de capital de las definidas en el artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición entre Suiza y España, en cuyo caso estará sujeta a tributación en España; o si, por el contrario, entraría dentro del ámbito del artículo 21 del convenio, que opera como cláusula de cierre para "otras rentas no mencionadas expresamente" y que no prevé la sujeción en España en concepto del IRNR.

La Administración defendía la aplicación del artículo 13 porque, conforme a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, el concepto de ganancia patrimonial se puede extender también a las derivadas de adquisiciones *mortis causa*.

La Audiencia Nacional concluye que, en la medida en que la herencia recibida supone la incorporación de bienes al patrimonio del contribuyente, no constituye una ganancia patrimonial derivada de una enajenación y, por tanto, no le resulta de aplicación el artículo 13 del convenio. Por tanto, la renta obtenida no estará sujeta a IRNR.

Según el tribunal, Sin embargo, los Comentarios al Modelo de Convenio solo son cánones interpretativos y no se pueden aplicar cuando se oponen a la literalidad de los preceptos de los convenios.

#### 1.5 Principio de calificación e IVA. – La Administración no puede recalificar un negocio sin tener en cuenta la verdadera voluntad de las partes, ni puede negar que se modifique la decisión sobre deducir o no el IVA soportado

**Tribunal Supremo. Sentencias de 23 de febrero de 2023 (recursos [5730/2021](#) y [5915/2021](#)) y sentencias de 23 de febrero de 2023 (recursos [6058/2021](#) y [6007/2021](#))**

La Inspección entendió que una entidad deportiva no se podía deducir el IVA soportado por las facturas emitidas por los agentes de los jugadores por los servicios relacionados con su contratación. En opinión de la Inspección, aunque era el club el que pagaba el importe de las facturas, los servicios de los agentes se prestaban en beneficio de los jugadores. Para efectuar esta regularización, la Inspección acudió a la figura de la calificación, regulada en el artículo 13 de la Ley General Tributaria (LGT).

El Tribunal Supremo concluye que el margen de opción que la normativa tributaria permite a la operación de calificación es limitado. En este caso, según el tribunal, dichos límites se han rebasado porque la Administración no solo califica el negocio realizado y concluye cuáles son las obligaciones tributarias derivadas de la nueva calificación, sino que aísla el flujo económico del negocio y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que no guarda relación con el realmente querido por las partes.

Por otro lado, se da la circunstancia de que, tras el procedimiento de inspección, y siguiendo un criterio de prudencia, el club presentó declaraciones complementarias de períodos posteriores no cubiertos en dicho procedimiento para aplicar el criterio administrativo (minorando, por tanto, el IVA soportado deducible). No obstante, como en opinión del club el criterio de la Administración no era correcto (como finalmente ha concluido el Tribunal Supremo), instó la rectificación de dichas declaraciones complementarias para que se reconociera su derecho a deducir el IVA soportado (solicitando devolución de ingresos indebidos).

La Administración denegó las solicitudes de rectificación porque entendió que la deducción del IVA soportado es una opción que no se puede modificar y que el procedimiento correcto para deducir las cuotas era el previsto en el artículo 99 de la Ley del IVA. El Tribunal Supremo, sin embargo, concluye (como ya lo ha hecho en relación con el aprovechamiento de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades), que la deducción del IVA soportado es un derecho del contribuyente y no una opción tributaria, dado que la norma no concede una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes. Además, considera que el procedimiento correcto para recuperar las cuotas de IVA y no incurrir en una situación de incumplimiento tributario era el de rectificación de las liquidaciones complementarias seguido por el club.

## 1.6 IVA. - La presentación del modelo 390 de Guipúzcoa no interrumpe la prescripción

### Tribunal Supremo. [Sentencia de 14 de febrero de 2023](#)

Se analiza si la presentación del modelo 390 del territorio foral de Guipúzcoa tiene efectos interruptivos del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. La particularidad de este modelo (respecto al de territorio común) es que sirve, no solo para resumir la información del año, sino también para liquidar el IVA correspondiente al último periodo del ejercicio (trimestral o mensual).

El Tribunal Supremo concluye que, aunque el artículo 26 del Concierto Económico con el País Vasco habilita al órgano foral competente para que apruebe modelos de declaración e ingreso, dicho artículo no permite que se sustituya el régimen de liquidación resumen anual por el de una autoliquidación con regulación distinta; y, menos aún, que ello dé lugar a una causa de interrupción de la prescripción en materia de IVA distinta de la que se atribuya al modelo 390 que rige en territorio común.

En definitiva, el principio de igualdad entre todos los españoles (y el derecho a un procedimiento tributario común) se opone a que el régimen de prescripción en materia de IVA sea distinto y más perjudicial para los contribuyentes que deban cumplir con sus obligaciones tributarias en los territorios forales que el que rige en territorio común.

## 1.7 ITPAJD. – La modificación del canon concesional por acuerdo entre las partes no constituye un supuesto de devolución de ingresos indebidos

**Tribunal Supremo.** [Sentencia de 23 de febrero de 2023](#)

Se analiza cuál es el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados (ITPyAJD), en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en los supuestos de modificación de las condiciones de una concesión administrativa por acuerdo entre las partes. En concreto, se plantea si el *dies a quo* se debe fijar en la fecha en la que se efectuó el ingreso del tributo o en el momento posterior en el que se modificaron las referidas condiciones, de acuerdo con la doctrina de la *actio nata* (teoría que implica que el *dies a quo* se inicia cuando se puede ejercitar la acción).

Según el Tribunal Supremo, la modificación del canon concesional por acuerdo entre el concesionario y la Administración concedente no constituye un supuesto de devolución de ingresos indebidos según la normativa aplicable. En consecuencia, el *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos será aquél en el que se efectuó el ingreso.

## 1.8 ITPyAJD. - No está sujeta al AJD la cancelación de una condición resolutoria explícita destinada a garantizar obligaciones distintas del pago del precio aplazado

**Tribunal Superior de Justicia de Madrid.** [Sentencia de 20 de enero de 2023](#)

Se otorgó una escritura de compraventa en la que se incorporó una condición resolutoria, en la que se preveían los casos en que el comprador no cumpliera determinadas obligaciones urbanísticas. Posteriormente se otorgó nueva escritura para cancelar la condición resolutoria. La sociedad entendió que esta segunda escritura no estaba sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPyAJD, porque no había “cantidad o cosa valuable”, en la medida en que la condición resolutoria cancelada garantizaba obligaciones de contenido no económico. Para la Administración, sin embargo, sí había un contenido valuable: el precio del inmueble transmitido.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid concluye que solo están sujetas al impuesto las condiciones resolutorias explícitas realizadas en garantía del pago del precio aplazado. Como la condición resolutoria controvertida no se estableció en garantía de un precio, sino para asegurar el cumplimiento de determinadas obligaciones no económicas (y, por tanto, no valuables ni inscribibles), se rechaza que se haya producido el hecho imponible del impuesto.

## 1.9 Impuesto sobre el Patrimonio. – Solo son deducibles las deudas existentes y exigibles a la fecha de devengo del impuesto

**Tribunal Supremo.** [Sentencia de 27 de febrero de 2023](#)

En el supuesto de hecho analizado en esta sentencia, el recurrente pretendió deducir en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio de 2013 las deudas de IRPF de los ejercicios 2011, 2012 y 2013 surgidas como consecuencia de unas liquidaciones administrativas practicadas tras un procedimiento de inspección finalizado en 2017.

El Tribunal Supremo rechaza esta posibilidad. Según el tribunal, en el Impuesto sobre el Patrimonio de un año no se pueden deducir deudas liquidadas y notificadas posteriormente; sino solo las existentes y exigibles a la fecha del devengo del impuesto, incluyendo las procedentes de liquidaciones administrativas existentes a dicha fecha y que sean exigibles (bien porque no esté suspendida la ejecución de la liquidación, bien porque sea firme).

### **1.10 Plusvalía municipal. - El Tribunal Constitucional avala la utilización de la figura del “real decreto-ley” para modificar el impuesto**

**Tribunal Constitucional. [Sentencia de 9 de marzo de 2023](#)**

El Tribunal Constitucional ha desestimado un recurso de inconstitucionalidad interpuesto frente al Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, mediante el que se modificó la normativa reguladora de la plusvalía municipal con el fin de adaptarla a la jurisprudencia del propio tribunal, tras dar a conocer su sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, que declaró la inconstitucionalidad de la fórmula de determinación de la base imponible del tributo ([alerta de 9 de noviembre de 2021](#)).

No obstante, en esta nueva sentencia el Tribunal Constitucional se pronuncia únicamente sobre la procedencia de utilizar la figura del “real decreto-ley” para llevar a cabo la referida modificación de la normativa del impuesto.

### **1.11 IAE. - La sanción por no declarar la variación de elementos tributarios prescribe a los cuatro años desde que finaliza el plazo para presentar dicha declaración**

**Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Valladolid. [Sentencia de 24 de marzo de 2022](#)**

La normativa reguladora del IAE obliga a los sujetos pasivos a declarar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que superen un determinado umbral y que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas, en el plazo de un mes desde que tenga lugar dicha variación.

En esta sentencia (publicada recientemente, aunque emitida en marzo de 2022) se analiza el caso de una sociedad que no declaró una variación de elementos tributarios que se produjo en los años 2009 y 2010. Posteriormente, como consecuencia de un procedimiento de inspección iniciado en 2020, la Administración acordó imponer una sanción por dicho incumplimiento.

El juzgado de Valladolid, partiendo del criterio de una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, falla a favor de la entidad al entender que, a la fecha de inicio del procedimiento de inspección, ya había prescrito la infracción cometida por la sociedad, porque habían transcurrido más de cuatro años desde que tuvo lugar la variación de elementos tributarios. Ello es así con independencia de que, según sostenía la Administración, el IAE sea un tributo de cobro periódico gestionado a partir de la correspondiente matrícula formada anualmente.

### 1.12 Procedimiento administrativo. – La desestimación presunta por silencio negativo debe permitir acudir a la vía contenciosa sin agotar el trámite administrativo

#### Tribunal Supremo. Sentencia de 7 de marzo de 2023

El Tribunal Supremo analiza en esta sentencia un supuesto en el que se inadmitió un recurso contencioso-administrativo frente a la desestimación presunta, por silencio negativo, de una solicitud de devolución de ingresos indebidos instada frente a una entidad local, por no haber agotado la vía administrativa previa.

El tribunal concluye que esa inadmisión no fue válida. Según el tribunal:

- (a) Cuando se produce una desestimación presunta por silencio negativo, no hay un acto administrativo como tal, que incorpore información sobre el régimen de recursos, sino una ficción.
- (b) La Administración no puede obtener ventaja de sus propios incumplimientos ni invocar, en relación con un acto derivado de su silencio, la omisión del recurso administrativo debido.
- (c) Además, si tras la formulación del recurso contencioso-administrativo la Administración emite una resolución desestimatoria expresa, no será necesario ampliar a dicha resolución el recurso contencioso-administrativo ya interpuesto, salvo que la resolución expresa modifique la presunta en algún punto.
- (d) Tampoco cabe exigir al contribuyente que, frente a la resolución expresa, agote la vía administrativa previa mediante la interposición de los recursos correspondientes, cuando el asunto ya está en manos de los tribunales precisamente por razón del incumplimiento del deber de resolver por la administración.

### 1.13 Procedimiento administrativo. – La prescripción para solicitar la devolución de un tributo contrario al derecho de la UE comienza cuando se realiza el pago

#### Tribunal Supremo. Sentencia de 28 de febrero de 2023

Se plantea cuál es el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de un ingreso indebido en relación con un tributo que, posteriormente, ha sido declarado contrario al derecho de la UE. En concreto, se analiza si el cómputo ha de comenzar en la fecha del ingreso del impuesto o en la fecha de la publicación de la sentencia que declara la ilegalidad del tributo.

El Tribunal Supremo concluye que los procedimientos de devolución de ingresos indebidos y los de responsabilidad patrimonial siguen regímenes jurídicos propios y diferentes y no comparables. En el régimen de responsabilidad patrimonial, el plazo es de un año desde la publicación de la sentencia que declare la ilegalidad del tributo, pero en el de solicitud de devolución de ingresos indebidos el plazo se inicia cuando se realiza el ingreso indebido.

### **1.14 Procedimiento de comprobación. – El principio de regularización íntegra es aplicable de oficio en los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada**

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

El ICAC tiene derecho a exigir una tasa por la emisión de informes por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría. En el caso analizado en esta sentencia, la sociedad auditora no incluyó unos informes en la liquidación de la tasa de un ejercicio, pero los incluyó en el siguiente. La Administración inició un procedimiento de comprobación limitada en el que aumentó la tasa del primer ejercicio, indicando al contribuyente que, si quería recuperar la deuda ingresada en el ejercicio siguiente, debía iniciar un procedimiento de solicitud de devolución de ingresos indebidos.

El Tribunal Supremo concluye que el principio de regularización completa es aplicable en los procedimientos de gestión (entre ellos el de comprobación limitada) y no solo en los de inspección. Por tanto, si tras comprobar que un hecho imponible se debió declarar en un ejercicio, se verifica que ha sido declarado en otro ejercicio diferente, no se puede exigir la deuda tributaria. La obligación de iniciar un procedimiento de devolución en estos casos es innecesaria y contraria a los principios de eficiencia, economía y proporcionalidad en la aplicación de los tributos.

### **1.15 Procedimiento de recaudación. – La Administración no puede girar la liquidación directamente al contribuyente cuando el obligado al pago por ley es el sustituto del contribuyente**

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 17 de febrero de 2023](#)**

Se plantea si, en el caso de impuestos respecto a los que la ley establece que el obligado a cumplir la obligación tributaria principal es el sustituto del contribuyente, se puede liquidar la deuda al contribuyente.

El Tribunal Supremo niega esta posibilidad. Según el tribunal, el sustituto del contribuyente está, por ley, obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales del tributo, por lo que concurren en él los rasgos que caracterizan a todo sujeto pasivo. Por ello, desplaza al contribuyente en la relación tributaria, ocupando su lugar frente a la Hacienda pública.

### **1.16 Procedimiento de revisión. – La resolución por un TEAR de la reclamación formulada ‘per saltum’ no es causa de nulidad de pleno de derecho**

**Tribunal Supremo. Sentencias de 14 de febrero de 2023 (recursos [3687/2021](#) y [3897/2021](#))**

El artículo 229 de la LGT permite que se pueda acudir al TEAC directamente cuando lo que se pretenda recurrir sea un acto administrativo de un órgano periférico de la AEAT y la resolución de la reclamación económico-administrativa a formular ante el tribunal regional sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el TEAC. A esta figura se le denomina recurso *per saltum*.

En el caso analizado, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa *per saltum* ante el TEAC. No obstante, el tribunal regional retuvo y resolvió la reclamación. Frente a la resolución del TEAR, el recurrente se vio obligado a interponer recurso de alzada ante el TEAC, lo que retrasó la resolución de su caso.

El Tribunal Supremo concluye que la resolución por un tribunal económico administrativo regional de la reclamación económico-administrativa *per saltum* no es causa de nulidad de pleno de derecho. Estamos únicamente ante un problema de incompetencia jerárquica y el órgano superior ha terminado conociendo la reclamación, sin perjuicio del retraso generado por ello. En definitiva, aunque haya habido una vulneración del principio de buena administración, su concurrencia no determina *per se* la nulidad de los actos tardíamente dictados.

### 1.17 Principio de retroactividad. – No vulnera el principio de irretroactividad un tributo que se devenga en un momento posterior a la norma que lo crea

#### Tribunal Supremo. [Sentencia de 27 de febrero de 2023](#)

Se analiza si el Impuesto sobre los Depósitos de Clientes en las Entidades de Crédito de Canarias (IDEC), que entró en vigor el 1 de julio de 2012, podía ser exigible en el período impositivo 2012 (como mantenía la Administración) o, por el contrario, si solo se podría exigir a partir del 1 de enero de 2013, primer ejercicio iniciado tras la entrada en vigor de la norma (como postulaba la entidad recurrente), teniendo en cuenta que el IDEC es un tributo cuyo período impositivo es el año natural.

El Tribunal Supremo recuerda que el Tribunal Constitucional distingue dos tipos de retroactividad, (i) la “impropia”, para los casos en que la norma modifica el gravamen para un período impositivo concreto que ya ha comenzado, sin que se haya producido el devengo (y que puede ser aceptable); y (ii) la “plena” o “auténtica”, para los supuestos en que ya se ha producido el devengo antes de la entrada en vigor del tributo.

En el caso concreto analizado, el devengo se produjo después de la entrada en vigor de la norma. Además, el tributo se proyectaba (según la norma) frente a contribuyentes cuyos períodos impositivos no hubieran finalizado a la fecha de entrada en vigor. Por tanto, estamos ante un caso de retroactividad impropia no prohibida, que no plantea dudas de constitucionalidad desde la perspectiva de la seguridad jurídica.

### 1.18 Responsabilidad tributaria. – Un administrador puede ser declarado responsable subsidiario, aunque su cargo haya caducado

#### Tribunal Supremo. [Sentencia de 7 de marzo de 2023](#)

De acuerdo con el artículo 43.1.b) de la LGT, son responsables subsidiarios de la deuda tributaria los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias de éstas que estén pendientes en el momento del cese, siempre que, entre otras, no hubieran hecho lo necesario para su pago; o hubieran adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

El Tribunal Supremo concluye que incurre en este tipo de responsabilidad el administrador que, negligentemente, en relación con las sociedades que hayan cesado en sus actividades, no hubiera hecho lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias devengadas de

éstas que estuvieran pendientes en el momento del cese, aunque su cargo estuviera caducado. En este sentido, el tribunal recuerda que el administrador no cesa por caducidad de su mandato, ni por la convocatoria de junta general para nombramiento de nuevo administrador u órgano de administración, hasta que es sustituido y tal cese se da a conocer a terceros (normalmente a través de la publicidad que brinda el Registro Mercantil).

### **1.19 Procedimiento sancionador. – La Administración debe aportar un extra de motivación respecto a las sanciones tributarias impuestas a pesar de que el inspector actuario hubiera manifestado que no apreciaba elementos para sancionar**

**Audiencia Nacional. [Sentencia de 15 de febrero de 2023](#)**

En el acta derivada de un procedimiento de inspector, el actuario indicó que no veía indicios de la comisión de una infracción tributaria. Sin embargo, el órgano sancionador emitió un acuerdo de imposición de sanciones.

La Audiencia Nacional concluye que, en un escenario como el descrito, el órgano sancionador debe aportar una motivación específica y suficiente de las razones por las que se aparta del criterio del inspector actuario.

## **2. Resoluciones**

### **2.1 Impuesto sobre Sociedades y procedimiento. – Se puede modificar una opción tributaria cuando cambien sustancialmente las circunstancias que provocaron su ejercicio**

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 23 de enero de 2023](#)**

Una entidad presentó sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de dos ejercicios (2016 y 2017) como sociedad dependiente de un grupo fiscal. Como la base imponible del grupo era negativa, no aplicó el incentivo fiscal de la libertad de amortización. Posteriormente, con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2016, quedó excluida del grupo fiscal por estar dos ejercicios consecutivos en causa de disolución.

Al aplicar las reglas de tributación individual, la base imponible de la sociedad pasó a ser positiva, motivo por el que solicitó la rectificación de sus autoliquidaciones para aplicar el referido incentivo. La Administración rechazó dichas solicitudes sobre la base de que las opciones tributarias no se pueden modificar fuera del período voluntario de declaración.

Tras confirmar que la libertad de amortización es una opción tributaria, el TEAC señala que la irrevocabilidad de las opciones tributarias se debe interpretar conforme a la cláusula *rebus sic stantibus*, es decir, conforme a las circunstancias concurrentes en el momento en que se ejercitaron, y mientras no se haya producido una modificación sustancial de estas.

Precisado lo anterior, el TEAC aplica el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 15 de octubre de 2020 \(rec. 6189/2017\)](#) y concluye que, en este caso, el cambio en el régimen de tributación (de consolidación fiscal a tributación en régimen individual) constituye una modificación sustancial que afecta de forma decisiva al ejercicio de la opción, por lo que se debe otorgar a la entidad la posibilidad de aplicar el incentivo fiscal de la libertad de amortización.

## 2.2 Impuesto sobre Sociedades. – Se fijan nuevos criterios en materia de operaciones vinculadas

### Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 19 de diciembre de 2022 ([Criterio 1](#), [Criterio 2](#), [Criterio 3](#) y [Criterio 4](#))

En el caso analizado, la Inspección practicó diversos ajustes a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en relación con operaciones vinculadas:

- (a) Por un lado, conforme al artículo 9 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Reino Unido (que declara la prevalencia del fondo sobre la forma), rechazó la deducibilidad de la pérdida por deterioro derivada del préstamo concedido por la filial española a su matriz residente en Reino Unido, porque, a juicio de la Inspección, los fondos transferidos por la filial bajo la forma de una línea de crédito se debían calificar como una repatriación de beneficios.

El TEAC aplica el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 5 de noviembre de 2020 \(rec. 3000/2018\)](#) -analizada en nuestra [Newsletter de diciembre de 2020](#)- y concluye que el recurso al artículo 9 del Convenio es válido, sin necesidad de acudir a los métodos para determinar el valor de mercado en operaciones vinculadas y al procedimiento previsto en la norma nacional. Esta conclusión queda reforzada, en cualquier caso, porque en el supuesto analizado la Inspección no solo invocó el referido artículo 9 del Convenio, sino también el artículo 13 de la LGT (que permite a la Administración calificar las operaciones conforme a su auténtica naturaleza jurídica).

- (b) Por otro lado, consideró no deducibles determinados gastos por servicios intragrupo (management fees) satisfechos por la filial a una entidad del grupo no residente, por entender que se trataba de pagos por servicios que no le beneficiaban.

Respecto de este ajuste, la filial argumentó que la Inspección había empleado erróneamente el concepto de “corporate governance”, que no está previsto en la versión de las Directrices de la OCDE aplicable al caso (la de 2010). Además, señalaba que el Tribunal Supremo (en su [sentencia de 19 de octubre de 2016 \(rec. 2558/2015\)](#)), rechazó la naturaleza normativa de dichas Directrices y la conocida como interpretación dinámica de los convenios (según la cual cada convenio se debe interpretar a la luz de la última versión del Modelo de la OCDE y de sus Comentarios).

El TEAC resuelve la cuestión señalando que, aunque en la liquidación practicada se mencione el término “buena gobernanza” y dicho término fue introducido en las Directrices de la OCDE de 2017, la regularización no se basa exclusivamente en la aplicación de este concepto. Según el tribunal, la Inspección justificó debidamente que los “management fees” se habían realizado en interés de la matriz o del accionista y que una empresa independiente no habría estado dispuesta a pagar por los servicios prestados.

Por otra parte, el TEAC aclara que, aunque el Tribunal Supremo haya declarado que las Directrices sobre Precios de Transferencia carecen de valor normativo, también ha concluido que dichas Directrices recogen un mandato dirigido a la Administración tributaria, por lo que la interpretación de la normativa sobre operaciones vinculadas se debe realizar en concordancia con aquellas.

### 2.3 IRPF. – El núcleo principal de los intereses económicos del contribuyente se debe analizar atendiendo tanto a la cuantía como a la composición del patrimonio en cada territorio

#### **Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 19 de diciembre de 2022 ([Criterio 2](#))**

La condición de residente fiscal en España se adquiere, entre otras, cuando radique en este territorio el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del contribuyente, ya sea de forma directa o indirecta. Esta condición de residente fiscal en España es la que determina, a su vez, la condición de contribuyente por el IRPF.

En esta resolución, el TEAC se remite a sus anteriores resoluciones de 22 de febrero de 2021 ([2008/2019](#)) y de 24 de mayo de 2022 ([1527/2019](#)) (analizadas en nuestra [Newsletter de octubre de 2022](#)) y afirma que, para determinar la localización del núcleo principal o base de las actividades o intereses económicos no se debe atender solo al criterio cuantitativo, sino también al cualitativo, es decir, a la composición concreta del patrimonio situado en cada país. Así lo entendió el Tribunal Supremo en su [sentencia de 4 de julio de 2006 \(rec. 3400/2001\)](#).

En el caso analizado, los bienes situados en España son inmuebles y están, además, afectos al desarrollo de la actividad económica que el sujeto viene gestionando y desarrollando desde hace décadas en territorio español. Por su parte, los bienes situados en el extranjero (Andorra) son meras inversiones que derivan de la titularidad de bonos y valores cotizados, que no generan ningún arraigo en ese país.

El TEAC entiende, ante estas circunstancias, que se debe otorgar más peso a las rentas y patrimonios “activos”, que a las inversiones financieras “pasivas”, dado que aquellas revelan una conexión más intensa y estable con un territorio. Lo anterior le lleva a concluir que el reclamante es residente fiscal en España porque aquí radica el núcleo principal o la base de sus actividades e intereses económicos.

### 2.4 IRNR. – Para aplicar el tipo reducido del 15% a un establecimiento permanente, se ha de atender al inicio de la actividad por la casa central

#### **Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. [Resolución de 24 de noviembre de 2022](#)**

La Ley del Impuesto sobre Sociedades establece un tipo reducido del 15% para las entidades de nueva creación si se cumplen ciertos requisitos. Con base en ello, un establecimiento permanente situado en España solicitó la aplicación de dicho tipo reducido. Según el reclamante, la ley no exige que para aplicar este tipo se deba tener personalidad jurídica independiente, por lo que, siendo un establecimiento permanente de reciente incorporación que había iniciado una actividad económica en territorio español, debía tener acceso a dicho tipo reducido.

El TEAR de Madrid niega esta pretensión sobre la base de que los establecimientos permanentes no tienen personalidad jurídica propia ni distinta de la de su casa central. Por tanto, la fecha de inicio de actividad a los efectos del tipo reducido será la de la casa central.

## 2.5 Procedimiento de recaudación. – Los supuestos de responsabilidad subsidiaria por persona o entidad interpuesta se deben utilizar con cautela

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 17 de mayo ([0773/2020](#)), de 15 de septiembre ([1010/2020](#)) y de 13 de diciembre ([6683/2019](#)) de 2022**

El artículo 43.1, letras g) y h), de la LGT regula dos tipos de responsabilidad subsidiaria: (i) el referido a las personas o entidades que tengan el control efectivo de personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas, y (ii) el de las personas o entidades de las que el obligado tributario tenga el control efectivo total o parcial, en las que concurra también dicha voluntad rectora común; cuando, en ambos casos, se demuestre que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública.

Según el TEAC, la doctrina del levantamiento del velo en que se sustentan estos dos tipos de responsabilidad subsidiaria se debe aplicar con cautela y solo cuando se observe una conducta defraudatoria (que, por lo general, deberá ser sofisticada), porque se trata de medidas antiabuso. Es decir, estos supuestos solo se deben considerar cuando no quepa otra reacción, sin que sea aceptable su uso como simple alternativa; más aún si el supuesto en cuestión tiene encaje en figuras de responsabilidad solidaria como ocurre en los casos analizados, en los que la propia Administración dio muestras de que concurrían los requisitos de la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) de la LGT (referido a quienes sucedan en la titularidad o ejercicio de actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas del desarrollo de la actividad).

## 3. Consultas

### 3.1 Impuesto sobre Sociedades. – Las viviendas arrendadas como oficinas y las que estén en construcción no son activos afectos al régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0102-23](#), de 31 de enero de 2023**

Se plantea el caso de una entidad que quiere optar por el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Se consulta si, a efectos de valorar el activo susceptible de generar rentas de arrendamiento de viviendas, se pueden incluir (i) los inmuebles que están arrendados como oficinas, pero que disponen de cédula de habitabilidad como vivienda, y (ii) las viviendas promovidas directamente por la entidad cuya construcción no esté finalizada, no existiendo, por tanto, certificado final de obra ni cédula de habitabilidad, aunque se conozca que se destinarán al arrendamiento de viviendas una vez finalizadas las obras.

La respuesta es negativa. Según la DGT, las primeras no tienen por destino primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, tal y como exige el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos; y las segundas no cumplen el requisito de ser susceptibles de generar rentas con derecho a la aplicación de la bonificación regulada en el régimen especial.

### 3.2 IRPF. - La fecha de antigüedad de las acciones liberadas es la de la última acción necesaria para su obtención

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0045-23](#), de 16 de enero de 2023**

El consultante adquirió en 1988 acciones de una sociedad cotizada que, entre dicho año y el año 2016, ha realizado sucesivas ampliaciones de capital totalmente liberadas con cargo a reservas, con entrega de nuevas acciones. Durante ese período, además, ha adquirido acciones mediante el ejercicio de derechos de suscripción. Se consulta sobre la antigüedad de las acciones a efectos de la determinación de la renta, en el IRPF, en caso de su posterior transmisión. La DGT señala lo siguiente:

- (a) En la transmisión de valores homogéneos se debe aplicar un criterio FIFO.
- (b) La distribución de las acciones totalmente liberadas se deberá realizar en función de la antigüedad de las acciones preexistentes en cada momento, teniendo en cuenta la proporcionalidad con la que aquellas se hubieran entregado. En este sentido, la antigüedad de cada nueva acción liberada vendrá determinada por la antigüedad de la última acción preexistente necesaria para su obtención.

El valor de adquisición de cada acción liberada vendrá determinado por el resultado de distribuir el coste total de las acciones de las que procede entre todas las acciones: las de procedencia más la liberada.

- (c) La antigüedad de las acciones que se obtengan en las ampliaciones derivadas del ejercicio de derechos de suscripción será la de la fecha de suscripción de estas nuevas acciones.

### 3.3 Impuesto sobre el Patrimonio. – Se analizan los requisitos para la exención de empresa familiar por un profesional que, además, arrienda inmuebles

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0085-23](#), de 23 de enero de 2023**

Un registrador de la propiedad obtiene, además de rendimientos derivados de su actividad profesional, rendimientos de capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos de su titularidad. En diciembre de 2022 contrata a un empleado a jornada completa, que se dedicará exclusivamente a la gestión de la actividad de arrendamiento de inmuebles.

Se plantea si los inmuebles tienen la consideración de elementos afectos a actividades empresariales y, si es así, si pueden gozar de la exención de empresa familiar. La DGT concluye lo siguiente:

- (a) La actividad de arrendamiento de inmuebles debe tener la calificación de actividad económica. Para ello es necesario que el contrato con el empleado se pueda calificar como laboral de acuerdo con la normativa laboral vigente (cuestión ajena al ámbito tributario) y que sea a jornada completa.
- (b) El profesional debe ejercer la actividad de arrendamiento de forma habitual, personal y directa, adoptando personalmente las decisiones gerenciales necesarias para el desenvolvimiento de dicha actividad.

- (c) Las rentas derivadas del arrendamiento, junto con las derivadas de su actividad profesional como registrador de la propiedad, deben constituir su principal fuente de renta. Es decir, al menos el 50% de la base imponible del IRPF ha de provenir de rendimientos netos de dichas actividades.

### **3.4 IAE. - Las declaraciones censales sustituyen a las declaraciones específicas del IAE cuando el sujeto pasivo está exento de este impuesto por todas sus actividades**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0053-23](#), de 17 de enero de 2023**

Se analiza el caso de una sociedad que necesita acreditar en una licitación que está dada de alta en el IAE. Al ser una entidad exenta del impuesto por tener un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros, había presentado declaración censal (modelo 036) en la que había consignado el epígrafe del IAE que le correspondía, pero no el modelo específico de alta en el IAE (modelo 840).

La DGT recuerda que, desde un punto de vista estrictamente tributario (y sin entrar a valorar el cumplimiento de los requisitos concretos de la licitación), la presentación de las declaraciones censales de alta, modificación o baja sustituyen a las declaraciones específicas del IAE en el caso de sujetos pasivos exentos de este impuesto. En estos casos, por tanto, no es exigible la presentación de estas declaraciones de IAE.

### **3.5 IBI. – El nudo propietario de un inmueble no es sujeto pasivo del IBI**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0071-23](#), de 20 de enero de 2023**

Se plantea quién debe tener la condición de sujeto pasivo del IBI en el caso de un inmueble en el que la consultante tiene la nuda propiedad del 50%. El usufructuario de ese 50% tiene, además, la plena propiedad de la otra mitad del inmueble.

Tras analizar la normativa reguladora del IBI y, en concreto, los artículos que regulan el hecho imponible del tributo y la figura del sujeto pasivo, la DGT concluye que, en el caso planteado, el usufructuario del 50% y pleno propietario de la otra mitad será el sujeto pasivo del impuesto por el 100% del inmueble.

### **3.6 Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. - En los mercados de contratación bilateral o física o a plazo, la base imponible será el precio acordado entre las partes**

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0028-23](#), de 12 de enero de 2023**

Una empresa dedicada a la producción, distribución, compra y venta de energía eléctrica formaliza un contrato con un agente vendedor para colocar la energía eléctrica en el mercado. En virtud del contrato, se producirán diversas liquidaciones por diferencias futuras de acuerdo con el precio expresamente pactado por las partes, con independencia del precio de la energía en el mercado en el momento de la liquidación. Ambas partes son independientes.

Conforme a la normativa del sector eléctrico, para la energía negociada a través de los mercados de contratación bilateral o física o a plazo, su retribución se fijará en función del precio de las operaciones contratadas en firme en los mencionados mercados.

Por tanto, el valor de la citada energía eléctrica, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, será el precio acordado por contrato entre las partes, con independencia de la forma en que se calcule dicho precio.

### 3.7 Declaraciones resumen anuales. – Solo se deberá presentar un resumen anual por impuesto, aunque durante el año se haya modificado el ejercicio social y fiscal

**Dirección General de Tributos. Consulta [V0060-23](#), de 18 de enero de 2023**

Una entidad sin fines lucrativos establece su ejercicio social entre el 1 de septiembre de cada año y el 31 de agosto del año siguiente. Anteriormente su ejercicio coincidía con el año natural. Como consecuencia de ello, en el año en que se modifica el ejercicio social ha habido días pertenecientes a dos períodos impositivos: (i) el comprendido desde el 1 de enero hasta el 31 de agosto y el comprendido entre el 1 de septiembre y el 31 de agosto del año siguiente.

Según la DGT, en estos casos se deberá presentar un único resumen anual de retenciones (modelo 190), una única declaración-resumen anual del IVA (modelo 390) y una única declaración informativa de operaciones con terceras personas (modelo 347), es decir, las declaraciones resumen anuales no se verán afectadas por el cambio de ejercicio social y por el hecho de que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, durante el ejercicio natural haya habido períodos pertenecientes a dos ejercicios fiscales.

## 4. Normativa

### 4.1 Se aprueban los modelos de declaración del IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio de 2022

En el BOE de 31 de marzo de 2023 se ha publicado la [Orden HFP/310/2023, de 28 de marzo](#), que aprueba los modelos de declaración del IRPF y el Impuesto sobre el Patrimonio de 2022, de la que se puede destacar lo siguiente:

- (a) Los datos fiscales y el borrador del IRPF se podrán obtener desde el 11 de abril de 2023.
- (b) Los plazos de presentación de las declaraciones de ambos impuestos (incluyendo la confirmación del borrador del IRPF) se iniciarán el 11 de abril y finalizarán el 30 de junio de 2023, ambos inclusive. No obstante, la domiciliación de la deuda resultante solo se podrá realizar hasta el 27 de junio de 2022 (inclusive); aunque si solo se domicilia el segundo plazo, esta domiciliación se podrá realizar hasta el 30 de junio.
- (c) En relación con la declaración del IRPF destaca lo siguiente:
  - La inclusión de nuevas casillas en los apartados de ganancias patrimoniales, para consignar la ayuda de 200 euros a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio, la ayuda correspondiente al Bono Cultural Joven o las ayudas al alquiler de vivienda destinadas a mejorar la gestión de la prestación por ingreso mínimo vital.

- La inclusión, en el apartado de «Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales», de subapartados específicos para declarar por separado (i) las transmisiones de inmuebles y derechos reales sobre estos, (ii) las transmisiones o permutas de monedas virtuales; y (iii) las relativas a otros elementos patrimoniales.
  - En los apartados relativos a reducciones en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, se prevé que se especifique de forma expresa cuáles son las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador (que no están sujetas a retención).
  - Finalmente, se incluyen nuevas casillas para contemplar la ampliación del ámbito de aplicación de la deducción por maternidad en los períodos impositivos 2020, 2021 y 2022, conforme a la modificación en esta deducción que se expone más adelante.
- (d) En relación con la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio se mantiene la misma estructura que en años anteriores. Destaca, no obstante, la introducción de un nuevo campo de “código país” para la identificación de valores extranjeros negociados en mercados organizados, con el fin de permitir una mejor identificación de estos valores cuando no tengan el código ISIN (*International Securities Identification Number*) ni se conozca el número de identificación de la entidad emisora en el país de residencia.

#### 4.2 Se aprueban los modelos 792 y 793

En el BOE de 31 de marzo de 2023 se publica la [Orden HFP/309/2023, de 28 de marzo](#), por la que se aprueban los siguientes modelos:

- (a) Modelo 792 «Autoliquidación de la aportación a realizar por los prestadores de servicio de comunicación audiovisual televisivo y por los prestadores del servicio de intercambio de vídeos a través de plataforma de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma».
- (b) Modelo 793 «Pagos a cuenta de la aportación a realizar por los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisivo y por los prestadores del servicio de intercambio de vídeos».

Esta orden entró en vigor el 1 de abril de 2023 y será de aplicación por primera vez al modelo 792 correspondiente al ejercicio 2023 y al modelo 793 correspondiente al primer pago a cuenta del ejercicio 2023.

#### 4.3 Se aprueban los modelos 490 y 604 de autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y del Impuesto sobre las Transacciones Financieras

En el BOE de 31 de marzo de 2023 se han publicado la [Orden HFP/307/2023, de 28 de marzo](#), por la que se modifica la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de «Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales» y se determina la forma y procedimiento para su presentación; y la [Orden HFP/308/2023, de 28 de marzo](#), por la que se modifica la Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» y se determina la forma y procedimiento para su presentación

La orden relativa al modelo 490 entra en vigor el 1 de abril de 2023 y será de aplicación por primera vez a las autoliquidaciones correspondientes al primer trimestre de 2023 cuyo plazo de presentación comience el 1 de abril. La orden relativa al modelo 604 entrará en vigor el 1 de septiembre de 2023 y se aplicará por primera vez a las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras correspondientes a los períodos de liquidación que se inicien a partir de dicha fecha.

En los nuevos modelos 490 y 604 se incluyen los efectos de la concertación de los impuestos con el País Vasco y Navarra, en el caso del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (ver [alerta](#)) y con Navarra, en el caso del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (ver [alerta](#)). En el caso del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales ya se aprobó con anterioridad un modelo que incluía los efectos de la concertación del impuesto con el País Vasco (ver [newsletter de mayo de 2022](#)).

#### 4.4 Se modifican los modelos de pagos fraccionados con el objetivo de adecuarlos a las novedades introducidas en 2023

En el BOE de 31 de marzo de 2023 se ha publicado la [Orden HFP/312/2023, de 28 de marzo](#), 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). También se modifica la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas a través de cuentas abiertas en las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la AEAT.

En concreto, se han introducido las siguientes modificaciones:

- Se ha incluido como dato adicional una marca que identifique a las entidades con importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior inferior a 1 millón de euros ya que, con efectos 1 de enero de 2023, tributan a un tipo de gravamen reducido.
- Se modifica el detalle de correcciones al resultado contable del modelo 222 para incluir la medida temporal aplicable desde el 1 de enero de 2023, en virtud de la cual en la agregación de bases imponibles individuales en el grupo fiscal se considerará solo el 50% de las bases imponibles negativas individuales de cada sociedad.

Por otro lado, se introduce la domiciliación bancaria como método de pago de la deuda resultante del modelo 309 “Declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido” para los supuestos de presentación trimestral, es decir, aquellos en los que su presentación no esté motivada por adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos o adjudicaciones en procedimientos administrativos o judiciales de ejecución forzosa.

Esta orden entró en vigor el 1 de abril de 2023 y será de aplicación por primera vez para las declaraciones de pagos fraccionados, modelos 202 y 222, cuyo plazo de presentación comienza en abril de 2023.

#### 4.5 Se eleva a 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento

En el BOE de 31 de marzo de 2023 se ha publicado [la Orden HFP/311/2023, de 28 de marzo](#), por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 50.000 euros (antes 30.000 euros).

Esta orden entrará en vigor a partir del 15 de abril de 2023 y las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento que se encuentren en tramitación a dicha fecha se seguirán rigiendo por lo establecido en la normativa vigente a la fecha de presentación de la correspondiente solicitud.

#### 4.6 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el segundo trimestre natural de 2023, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros

En el BOE de 27 de marzo de 2023 se publicó la [Resolución de 22 de marzo de 2023](#), de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el segundo trimestre natural del año 2023, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros. Los tipos son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: 2,746 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años, pero igual o inferior a siete: 2,386 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 2,689 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 2,562 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 3,048 por 100.

En el resto de los casos será de aplicación el tipo de referencia correspondiente al plazo más próximo al de la emisión que se efectúe.

#### 4.7 Se introducen modificaciones en la deducción por maternidad y se aprueban otras medidas tributarias

En el BOE de 18 de marzo de 2023, se ha publicado la [Ley 6/2023, de 17 de marzo](#), de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión. Las principales modificaciones en el ámbito tributario son las siguientes:

- (a) Se modifica la **deducción de maternidad** en el IRPF para proteger a las mujeres que entre 2020 y 2022 pasaron a estar en situación legal de desempleo.

En concreto, aunque para aplicar esta deducción la norma exige, entre otros requisitos, que se realice una actividad por cuenta propia o ajena por la que se esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, ahora se entenderá que durante dichos años se cumplía este requisito si, a partir de 1 de enero de 2020, se hubiera pasado a estar (i) en situación legal de desempleo como consecuencia de haber quedado suspendido el contrato de trabajo, (ii) en un período de inactividad productiva de las trabajadoras fijas-discontinuas, o (iii) percibiendo una

prestación por cese de actividad en el caso de trabajadoras por cuenta propia, como consecuencia de la suspensión de la actividad económica desarrollada.

En estos casos, se podrá aplicar la deducción por maternidad por los meses en los que continúen en dicha situación y se cumpla el resto de los requisitos establecidos en la norma reguladora de la deducción en su redacción vigente en el momento del devengo del impuesto.

La deducción por maternidad correspondiente a los meses de 2020 y 2021 respecto de los que se cumpla lo anterior se practicará de forma separada en la declaración de 2022.

- (b) **Tasas de la CNMV**: se modifica la Ley 16/2014 para eliminar la tasa aplicable a la verificación de los requisitos de admisión a negociación de valores no participativos, y se incluye a las empresas de asesoramiento financiero nacionales dentro del ámbito de imposición de algunas de las tasas establecidas en la ley.

### 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