

Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Julio – Agosto – Septiembre 2023

Índice

1. Sentencias

- 1.1 Impuesto sobre Sociedades. - El Tribunal General de la UE anula la Tercera Decisión de la Comisión Europea sobre el fondo de comercio financiero
- 1.2 Impuesto sobre Sociedades. – Las retribuciones de administradores no son una liberalidad ni se les aplica la teoría del vínculo
- 1.3 Impuesto sobre Sociedades. – El registro contable es un medio de prueba válido de la existencia de una deuda en un ejercicio prescrito
- 1.4 Impuesto sobre Sociedades. – Al determinar la renta del establecimiento permanente, solo se le imputarán los gastos de dirección y generales de administración relacionados con su actividad
- 1.5 Impuesto sobre Sociedades. – La monetización de la deducción por I+D+i es un mecanismo tributario, por lo que las diputaciones forales deben asumir el abono correspondiente a los contribuyentes que tributen por cifra relativa
- 1.6 Impuesto sobre Sociedades. - Las limitaciones a la compensación de BIN son aplicables a la entidad absorbente en una fusión entre hermanas
- 1.7 IRPF. – Las indemnizaciones de los altos directivos que son consejeros se pueden beneficiar del tratamiento de rentas irregulares
- 1.8 IRPF. – No vulnera el principio de capacidad económica que las ganancias inmobiliarias se calculen sin considerar la inflación

- 1.9 IRNR. – Las remuneraciones satisfechas por una sociedad residente en España a sus consejeros, con cargo a un establecimiento permanente situado en el extranjero, no están sujetas a tributación en España
- 1.10 IVA. – El procedimiento sancionador debe respetar el principio de proporcionalidad del Derecho de la UE
- 1.11 IVA – Procedimiento de recaudación. – Aunque la falta de inclusión en la autoliquidación de una cuota de IVA a la importación pueda dar lugar al inicio del período ejecutivo, la emisión de la providencia de apremio no es automática
- 1.12 ITPyAJD. – La valoración administrativa de los inmuebles basada en un múltiplo del valor catastral no constituye un defecto formal que permita la retroacción de actuaciones
- 1.13 Plusvalía municipal. – La sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 produce efectos desde la fecha en la que se dictó y no desde su publicación en el BOE
- 1.14 Tasas locales. – Las ordenanzas fiscales o los anexos que se publiquen junto a ellas deben determinar claramente el tipo de gravamen
- 1.15 IBI. – La paralización del procedimiento de impugnación de la valoración catastral de un inmueble por parte del Catastro no modifica el inicio del plazo de prescripción del ayuntamiento para liquidar el impuesto
- 1.16 IBI. – El Tribunal Supremo considera contrarios a derecho varios artículos de la ordenanza fiscal reguladora del Tributo Metropolitano de Barcelona
- 1.17 Procedimiento administrativo. – No se puede exigir a todos los obligados tributarios que se relacionen electrónicamente con la Administración

- 1.18 Responsabilidad tributaria. – El menor de edad que no ha obtenido rentas no puede ser responsable solidario de la deuda tributaria de la unidad familiar en el IRPF
- 1.19 Procedimiento sancionador. – La prescripción del delito fiscal impide la sanción administrativa por el mismo hecho
- 1.20 Procedimiento de revisión. – Si el tribunal contencioso-administrativo se aparta de los hechos probados en una sentencia penal para otros ejercicios, lo debe motivar adecuadamente
- 1.21 Procedimiento de revisión. – La prohibición de revisión de actos tributarios no es aplicable cuando la sentencia firme no entró en los motivos de fondo
- 1.22 Entrada y registro. – Aunque la entrada y registro en domicilio se autorice cuando todavía no se han iniciado las actuaciones de inspección, las pruebas obtenidas pueden ser consideradas lícitas

2. Resoluciones

- 2.1 Operaciones vinculadas – Ajuste correlativo. – La anulación de las liquidaciones frente a la sociedad comporta la de las liquidaciones frente a sus socios
- 2.2 Operaciones vinculadas. – Se analiza cómo influye la ganancialidad de las participaciones sociales en los ajustes por operaciones vinculadas
- 2.3 Impuesto sobre Sociedades. – El tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación solo se puede aplicar en el primer ejercicio con base imponible positiva y en el siguiente, con independencia de que en el segundo ejercicio la base sea negativa
- 2.4 IRPF. – La no sujeción de las ganancias generadas en la donación de participaciones en empresas familiares es proporcional a los bienes afectos a la actividad económica

- 2.5 IRNR. – La imposibilidad de deducir en el país de residencia las retenciones soportadas en la fuente no genera, por sí sola, un trato discriminatorio
- 2.6 IVA. – El IVA de los suministros correspondientes a un inmueble afecto en parte a la actividad económica es parcialmente deducible
- 2.7 Procedimiento administrativo. – El acceso a la DEH acredita la válida notificación del acto, aunque no se haya probado la suscripción voluntaria del contribuyente a este sistema
- 2.8 Procedimiento de inspección. – La omisión indebida del trámite de audiencia no se puede subsanar con una retroacción de actuaciones si, de haber concedido el trámite, hubiera prescrito el derecho a liquidar
- 2.9 Procedimiento sancionador. - El rechazo de la notificación de un requerimiento de información por falta de acceso a la sede electrónica es sancionable

3. Consultas

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. – El diferimiento de la tributación de las plusvalías tácitas no es una ventaja fiscal a efectos de la aplicación del régimen de neutralidad
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades. – La pérdida derivada de la asunción de la deuda de una entidad vinculada en concurso es deducible si está correctamente contabilizada
- 3.3 Impuesto sobre Sociedades. - El recargo de las prestaciones económicas derivadas de accidente de trabajo o enfermedad profesional no es deducible
- 3.4 Impuesto sobre Sociedades. – La extinción de entidades extranjeras se entenderá producida solo cuando lo disponga la legislación aplicable, que se deberá probar

- 3.5 Impuesto sobre Sociedades. – Se podrán compensar las BIN sin límite durante todos los ejercicios en que se ejecute el plan de liquidación de una entidad hasta su extinción
- 3.6 IRPF. – El valor de transmisión a efectos del IRPF no es el valor de referencia asignado por Catastro
- 3.7 IRPF. – La pérdida derivada del abandono de las instalaciones en un local arrendado se integra en la renta general

4. Normativa

- 4.1 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el cuarto trimestre de 2023 para calificar determinados activos financieros a efectos tributarios
- 4.2 Se modifica la entrada en vigor del modelo 604 «Impuesto sobre las Transacciones Financieras»
- 4.3 Se aprueban varios modelos de declaración informativa en relación con monedas virtuales
- 4.4 Se eleva la cuantía exenta de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción en el IRPF

5. Otros

- 5.1 Se publica el Acuerdo Multilateral entre Autoridades para el intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales
- 5.2 Se publica el Acuerdo Multilateral entre autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas

- 5.3 La Comisión Europea concluye que los incentivos fiscales al sector audiovisual constituyen un régimen de ayudas compatible con el mercado interior
- 5.4 Rusia suspende parcialmente la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición con estados no amistosos
- 5.5 La AEAT resume su posición en relación con la tributación de la cesión de vehículos a empleados

1. Sentencias

1.1 Impuesto sobre Sociedades. - El Tribunal General de la UE anula la Tercera Decisión de la Comisión Europea sobre el fondo de comercio financiero

Tribunal General. Entre otras, [Sentencia de 27 de septiembre de 2023 \(asuntos T-12/15, T-158/15 y T-258/15\)](#)

El Tribunal General concluye en diversas sentencias que, en relación con el régimen español de amortización del fondo de comercio financiero, la Comisión Europea no puede negar la confianza legítima a las adquisiciones indirectas de entidades extranjeras, por cuanto dicha confianza ha sido reconocida (en función de la fecha de adquisición) en relación con otro tipo de adquisiciones.

Resumimos estas conclusiones del tribunal en nuestra [publicación de 27 de septiembre de 2023](#).

1.2 Impuesto sobre Sociedades. – Las retribuciones de administradores no son una liberalidad ni se les aplica la teoría del vínculo

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

La Administración Tributaria ha venido considerando desde hace años que las retribuciones de administradores no son deducibles cuando hay un incumplimiento total o parcial de los requisitos formales establecidos en la normativa mercantil.

El Tribunal Supremo rechaza que se discuta esta deducibilidad con base en los conceptos de liberalidad y gasto contrario al ordenamiento jurídico, si las retribuciones están correctamente contabilizadas y no se discuten los servicios prestados. Además, insiste en su rechazo al abuso de la formalidad, sobre todo si la entidad pagadora tiene un socio único. Por último, rechaza los efectos fiscales de la teoría del vínculo al amparo de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”). En nuestra [publicación de 6 de julio de 2023](#) comentamos brevemente el contenido de esta sentencia.

1.3 Impuesto sobre Sociedades. – El registro contable es un medio de prueba válido de la existencia de una deuda en un ejercicio prescrito

Tribunal Supremo. [Sentencia de 25 de julio de 2023](#)

La contabilidad de una sociedad mostraba la existencia de deudas inexistentes. La Inspección imputó por ello una renta en el ejercicio más antiguo de los no prescritos. Ante la Audiencia Nacional, la sociedad aportó una prueba pericial, que permitió probar que la deuda estaba contabilizada en un ejercicio prescrito.

El Tribunal Supremo concluye que la contabilidad es prueba suficiente a estos efectos y que, si se prueba que el pasivo ficticio estaba contabilizado en un ejercicio prescrito, no procede regularizar.

1.4 Impuesto sobre Sociedades. – Al determinar la renta del establecimiento permanente, solo se le imputarán los gastos de dirección y generales de administración relacionados con su actividad

Tribunal Supremo. Sentencias de 17 de julio de 2023 (recursos [4128/2021](#) y [8008/2021](#)), de 18 de julio de 2023 (recursos [6532/2021](#) y [8015/2021](#)) y de 24 de julio de 2023 (recurso [1474/2020](#))

Se analiza cómo se deben imputar los gastos de dirección y generales de administración de una compañía en la determinación de la renta de sus establecimientos permanentes, para determinar el importe exento en la casa central (la renta del establecimiento) y el importe que será deducible en esta (los gastos no imputados al establecimiento).

El Tribunal Supremo recuerda que la norma española no establece ningún criterio de imputación. Este criterio es proporcionado por los convenios para evitar la doble imposición, que hacen referencia a los gastos de dirección y generales de administración realizados para los fines del establecimiento. Por tanto, la imputación se debe realizar considerando específicamente en qué gastos se ha incurrido en beneficio del establecimiento.

1.5 Impuesto sobre Sociedades. – La monetización de la deducción por I+D+i es un mecanismo tributario, por lo que las diputaciones forales deben asumir el abono correspondiente a los contribuyentes que tributen por cifra relativa

Tribunal Supremo. [Sentencia de 10 de julio de 2023](#)

La Ley del Impuesto sobre Sociedades permite al contribuyente que, en caso de insuficiencia de cuota, y cumplidos ciertos requisitos, solicite a la Administración el abono las deducciones generadas por I+D+i (“monetización”). En el caso analizado, un contribuyente sometido a normativa de territorio común, pero que tributaba conjuntamente en dicho territorio y en Vizcaya, solicitó la monetización de la deducción. La diputación foral entendió que no tenía que abonar el importe que proporcionalmente le correspondía, argumentando que la monetización no tiene carácter tributario, sino que se trata de una subvención, subsidio, incentivo u otro concepto, por lo que no está afectada por las reglas del Concierto Económico con el País Vasco.

Frente a ello, el Tribunal Supremo afirma que la materialización de la deducción a través de su monetización no altera la dimensión tributaria del concepto, aunque se trate de un procedimiento especial frente a la mecánica general de aplicación de las deducciones.

1.6 Impuesto sobre Sociedades. - Las limitaciones a la compensación de BIN son aplicables a la entidad absorbente en una fusión entre hermanas

Audiencia Nacional. [Sentencia de 3 de mayo de 2023](#)

Tras la fusión de dos entidades participadas por un socio único, la entidad absorbente continuó compensando sus propias bases imponibles negativas (“BIN”) conforme al régimen general de compensación, sin tener en cuenta las limitaciones establecidas en el artículo 90 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 84 de la ley del impuesto). En virtud de este artículo, las BIN pendientes de compensación en la entidad transmitente pueden ser compensadas por la entidad adquirente, pero con ciertos límites cuando ambas entidades forman parte de un grupo de sociedades.

Aunque las referidas limitaciones se regulan para las BIN de la entidad transmitente (absorbida), la Inspección entendió que, conforme a una “interpretación finalista” de la norma, se debían aplicar también a las BIN de la adquirente (absorbente). La Audiencia Nacional, en contra de su criterio previo ([sentencia de 1 de junio de 2017](#)), concluye que esta interpretación “finalista e integradora” es correcta.

1.7 IRPF. – Las indemnizaciones de los altos directivos que son consejeros se pueden beneficiar del tratamiento de rentas irregulares

Tribunal Supremo. [Sentencia de 25 de julio de 2023](#)

El Tribunal Supremo concluye que las indemnizaciones por despido que perciban los altos directivos que también son consejeros se pueden beneficiar del tratamiento de rentas irregulares (reducción del 30%), dado que la norma se refiere, de forma general, a los rendimientos íntegros del trabajo, entre los que la ley incluye las retribuciones de los administradores. A ello no obsta la aplicación de la *teoría del vínculo*, dado que la ley no contiene ninguna exclusión para los rendimientos derivados de una relación mercantil.

Para concluir de este modo, el tribunal recuerda su reciente jurisprudencia sobre la deducibilidad de las retribuciones de consejeros y administradores ([publicación de 6 de julio de 2023](#)), apoyada, entre otras, en la sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2022 (asunto JH, C-101/21), en la que este tribunal concluyó que no cabe negar a un trabajador los derechos o protecciones que la norma comunitaria concede a los trabajadores por ser miembros del órgano de administración.

1.8 IRPF. – No vulnera el principio de capacidad económica que las ganancias inmobiliarias se calculen sin considerar la inflación

Tribunal Constitucional. [Sentencia de 6 de junio de 2023](#)

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, eliminó la posibilidad de corregir el valor de adquisición de los inmuebles (al calcular las rentas derivadas de su transmisión) con los conocidos como coeficientes de actualización (cuyo objeto era corregir la inflación).

El Tribunal Constitucional concluye que esta modificación no vulnera el principio de capacidad económica porque dicho principio no impone una obligación al legislador de prever, siempre y en todo caso, la actualización del valor de adquisición de los inmuebles por el efecto de la inflación a efectos del IRPF (como, de hecho, no se hacía ya en las transmisiones de otros activos a efectos del mismo impuesto, o en otros tributos). Se trata de una legítima opción de la que se podrá discrepar desde un punto de vista de oportunidad política o legislativa, pero que no supone un caso de inconstitucionalidad por omisión.

1.9 IRNR. – Las remuneraciones satisfechas por una sociedad residente en España a sus consejeros, con cargo a un establecimiento permanente situado en el extranjero, no están sujetas a tributación en España

Audiencia Nacional. [Sentencia de 1 de junio de 2023](#)

Una sociedad residente en España abonó remuneraciones a sus consejeros residentes en Reino Unido, con cargo a su sucursal establecida en aquel país, sobre las que no practicó retenciones.

El artículo 13.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) -al que se acogió la Inspección para exigir la retención- establece que estarán sujetas al impuesto las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración de una entidad residente en territorio español (“regla de sujeción”). Frente a ello, el artículo 13.2.b) del referido texto refundido -al que se acogió la compañía para no retener- establece que no se entienden obtenidos en España los rendimientos satisfechos a no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las rentas estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero (“regla de no sujeción”).

La Audiencia Nacional concluye a favor de la compañía. Según el tribunal, el supuesto de hecho al que se refiere la regla especial de no sujeción es el del pago realizado por una entidad residente en España con cargo a un establecimiento permanente situado en el extranjero, siempre que, además, el perceptor sea una persona o entidad no residente y las prestaciones objeto de la remuneración estén vinculadas con las actividades de dicho establecimiento permanente (que coincide con el caso analizado). Además, la regla de no sujeción es especial, por cuanto excluye la regla general de sujeción de las rentas pagadas a consejeros por entidades españolas y, por tanto, debe prevalecer.

1.10 IVA. – El procedimiento sancionador debe respetar el principio de proporcionalidad del Derecho de la UE

Tribunal Supremo. Sentencias de 25 y 26 de julio de 2023 (recursos [5234/2021](#) y [8620/2021](#))

El artículo 170.Dos. 4º de la Ley del IVA tipifica como infracción tributaria la falta de consignación en la autoliquidación del impuesto de las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones en las que se haya producido la inversión del sujeto pasivo. El posterior artículo 171.Uno. 4º de la misma ley establece para estos casos una multa proporcional del 10% de la cuota no consignada.

El Tribunal Supremo concluye que la aplicación de esta norma sancionadora nacional (aunque sea clara y precisa) vulnera el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión Europea (UE) (acceda a nuestra [entrada de 12 de septiembre en nuestro blog](#)) en los casos en que no haya habido perjuicio para la Hacienda Pública o indicios de fraude.

1.11 IVA – Procedimiento de recaudación. – Aunque la falta de inclusión en la autoliquidación de una cuota de IVA a la importación pueda dar lugar al inicio del período ejecutivo, la emisión de la providencia de apremio no es automática

Tribunal Supremo. [Sentencia de 13 de julio de 2023](#)

En el supuesto analizado se habían ingresado las cuotas de IVA a la importación mediante declaración complementaria presentada fuera de plazo. No obstante, no se había producido perjuicio alguno para la Administración, porque la sociedad no tenía ninguna limitación para deducir dichas cuotas.

El Tribunal Supremo concluye que la falta de inclusión en una autoliquidación de una cuota de IVA a la importación puede determinar el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario, pero ello no lleva consigo, automáticamente, la emisión de una providencia de apremio y la exigencia del

correspondiente recargo. Si, como ocurre en el caso analizado, la declaración complementaria se presentó y la deuda se ingresó antes de la notificación de la providencia de apremio, no procede su emisión ni la exigencia de recargo.

1.12 ITPyAJD. – La valoración administrativa de los inmuebles basada en un múltiplo del valor catastral no constituye un defecto formal que permita la retroacción de actuaciones

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

El Tribunal Supremo recuerda que las valoraciones administrativas de inmuebles a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) y de cualquier otro tributo en el que la base imponible se determine por referencia al valor real, no se pueden realizar multiplicando el valor catastral por índices o coeficientes. Este método, excesivamente genérico, solo será válido si la Administración complementa su valoración con una comprobación individualizada del inmueble en concreto.

Además, la utilización de este método en una valoración administrativa no se puede calificar de defecto meramente formal que habilite la posibilidad de retroacción de actuaciones para efectuar una nueva comprobación.

1.13 Plusvalía municipal. – La sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 produce efectos desde la fecha en la que se dictó y no desde su publicación en el BOE

Tribunal Supremo. Sentencias de 10 y 12 de julio de 2023 (recursos [5181/2022](#) y [4701/2022](#))

En su sentencia de 26 de octubre de 2021, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la normativa reguladora de la plusvalía municipal ([ver publicación de 3 de noviembre de 2021](#)). No obstante, en la sentencia se estableció que no podrían ser objeto de revisión (i) ni las situaciones que, a la fecha en que se dictó la sentencia (el 26 de octubre de 2021), hubieran sido decididas definitivamente (mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o resolución administrativa firme), (ii) ni las liquidaciones o autoliquidaciones del impuesto que no hubieran sido impugnadas a esa misma fecha.

Desde entonces se han venido sucediendo diversos pronunciamientos de juzgados y tribunales superiores de justicia con opiniones divergentes sobre si los efectos de la referida limitación temporal son aplicables desde el 26 de octubre de 2021, fecha en la que se dictó la sentencia, o desde el 25 de noviembre de 2021, fecha en la que se publicó en el BOE ([ver publicación de 12 de mayo de 2022](#)). Finalmente, el Tribunal Supremo ha concluido que los efectos de la sentencia no se extienden a las liquidaciones (provisionales o definitivas) o autoliquidaciones impugnadas a partir del 26 de octubre de 2021, cuando el fundamento de la impugnación haya sido la declaración de inconstitucionalidad. No obstante, sí es posible su impugnación (siempre y cuando no se hubieran excedido los plazos legalmente establecidos para ello en cada caso) con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad.

1.14 Tasas locales. – Las ordenanzas fiscales o los anexos que se publiquen junto a ellas deben determinar claramente el tipo de gravamen

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

El Tribunal Supremo concluye que el tipo de gravamen que se emplea para el cálculo de la cuota tributaria de una tasa local debe aparecer claramente determinado en la propia ordenanza fiscal reguladora del tributo o, al menos, en los anexos publicados junto a ella (por ejemplo, en el informe técnico-económico que debe adoptar la entidad local con anterioridad a la aprobación de la propia ordenanza).

En este último caso, añade el tribunal, la ordenanza fiscal debe incluir una remisión expresa e inequívoca a aquellas partes del informe técnico-económico que contengan los elementos relevantes de la determinación de la cuota tributaria de la tasa.

1.15 IBI. – La paralización del procedimiento de impugnación de la valoración catastral de un inmueble por parte del Catastro no modifica el inicio del plazo de prescripción del ayuntamiento para liquidar el impuesto

Tribunal Supremo. [Sentencia de 5 de julio de 2023](#)

En una resolución económico-administrativa se entendió que el valor catastral de un inmueble era erróneo. La ejecución de la resolución por Catastro (modificando el valor catastral) se retrasó más de cuatro años. Durante todo este período, el ayuntamiento no dispuso de un valor catastral correcto para liquidar el IBI y siguió emitiendo liquidaciones con base en el valor catastral anulado.

El Tribunal Supremo recuerda que el plazo de prescripción del derecho a liquidar el IBI se inicia el día del devengo del tributo (1 de enero de cada año), sin que un eventual procedimiento frente a la valoración catastral del inmueble modifique el inicio de dicho plazo. Esta conclusión no varía por el hecho de que la paralización del procedimiento sea imputable a Catastro y no al ayuntamiento encargado de liquidar el IBI. Por tanto, en el caso analizado, prescribió el derecho del ayuntamiento a liquidar el IBI.

1.16 IBI. – El Tribunal Supremo considera contrarios a derecho varios artículos de la ordenanza fiscal reguladora del Tributo Metropolitano de Barcelona

Tribunal Supremo. Sentencias de 16, 19 y 20 de junio de 2023 (recursos [8433/2021](#), [8741/2021](#) y [77/2022](#))

El texto refundido de la Ley de Haciendas Locales habilita a las áreas metropolitanas para establecer, a través de la correspondiente ordenanza fiscal, un recargo sobre el IBI a los inmuebles situados en su territorio (comúnmente conocido como el Tributo Metropolitano). Este recargo consiste en un porcentaje único aplicable sobre la base imponible del impuesto que no puede ser superior al 0,2%.

El Tribunal Supremo analiza varios preceptos de la ordenanza fiscal reguladora del Tributo Metropolitano del Área Metropolitana de Barcelona y declara su nulidad (i) porque establecía una exención del recargo para determinados sujetos pasivos (los titulares de bienes rústicos) que estaban sujetos y no exentos en el IBI (contraviniendo la ley); y (ii) porque regulaba una

reducción en la cuota íntegra del tributo de la que no se podían beneficiar determinadas categorías de inmuebles, como ocurría con los inmuebles de características especiales.

Finalmente, el tribunal confirma que el tipo de gravamen del Tributo Metropolitano aplicable a los bienes inmuebles de características especiales no puede ser más elevado que el aplicable a los inmuebles de naturaleza urbana, en contra de lo que preveía la ordenanza.

1.17 Procedimiento administrativo. – No se puede exigir a todos los obligados tributarios que se relacionen electrónicamente con la Administración

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

El Tribunal Supremo recuerda que la Ley General Tributaria (“LGT”) establece una habilitación legal para que el ministro de Hacienda pueda determinar los supuestos y condiciones en que los obligados tributarios deban presentar por medios telemáticos los documentos con trascendencia tributaria.

No obstante, según el tribunal, esta habilitación se debe interpretar teniendo en cuenta el principio general del artículo 96.2 de la LGT, que consagra un derecho (no una obligación) a que los obligados tributarios se relacionen con la Administración tributaria utilizando dichos medios. Es decir, la imposición del uso obligado de los medios electrónicos se debe entender como una excepción. Para delimitar el alcance de esta obligación es indispensable establecer las características y condiciones que concurren en determinados obligados tributarios, que justifiquen la pertinencia de imponerles esta obligación, frente a todos los demás, para los que será solo un derecho.

1.18 Responsabilidad tributaria. – El menor de edad que no ha obtenido rentas no puede ser responsable solidario de la deuda tributaria de la unidad familiar en el IRPF

Tribunal Supremo. [Sentencia de 13 de julio de 2023](#)

El artículo 84.6 de la Ley del IPRF (artículo 73.5 de la ley foral navarra aplicable al caso y similar al artículo de ámbito estatal) establece que, cuando se opte por la modalidad de tributación conjunta, todos los miembros de la unidad familiar quedarán solidariamente sometidos al impuesto, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.

En el caso analizado en esta sentencia, un menor de edad, que no había obtenido rentas, formaba parte de una unidad familiar que optó por la tributación conjunta. La Hacienda Foral de Navarra dictó diligencia de embargo contra él por una deuda tributaria relacionada con la autoliquidación del impuesto. El Tribunal Supremo concluye que no procede este embargo al menor porque no percibió renta y, dada su edad, tampoco pudo asentir ni discrepar de la decisión de sus padres de optar por la tributación conjunta de la unidad familiar. Además, la normativa no prevé medios adecuados para proteger al menor de edad de la situación determinante de la solidaridad. Como concluyó el Tribunal Constitucional (en su sentencia 45/1989), la responsabilidad solidaria inherente a la tributación de la unidad familiar no puede ser exigida a alguien que, en la lógica de un impuesto personal y directo, no resultaría obligado a pago alguno, y cuya inexistente renta es, por definición, innecesaria para determinar la renta de los distintos sujetos.

1.19 Procedimiento sancionador. – La prescripción del delito fiscal impide la sanción administrativa por el mismo hecho

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

La LGT establece en su artículo 250 que, cuando la Administración aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública y remita las actuaciones al Ministerio Fiscal, se abstendrá de iniciar o continuar el procedimiento sancionador que corresponda, sin perjuicio de la posibilidad de instar un nuevo procedimiento sancionador cuando finalicen las actuaciones penales sin que se haya apreciado la existencia de delito, con los hechos que los tribunales hayan considerado probados.

El caso analizado se inició con un procedimiento de comprobación en mayo de 2003, en relación con el IVA de 1999 de una entidad. Tras remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal, el juzgado de lo penal dictó sentencia en enero de 2015 en la que condenó al administrador de la sociedad por varios delitos tributarios. No obstante, el delito de IVA de 1999 se entendió prescrito penalmente. En febrero de 2016 el órgano tributario continuó las actuaciones de comprobación respecto del IVA de 1999, que finalizaron con un acuerdo de liquidación y un acuerdo sancionador notificados en julio de 2016.

El Tribunal Supremo ratifica la doctrina general sobre la compatibilidad del sistema de prejudicialidad penal con suspensión del procedimiento administrativo (por exigencia de la eventual responsabilidad por infracción tributaria) con la interrupción del plazo de prescripción. No obstante, matiza que, en el caso analizado, se ha vulnerado el principio *non bis in ídem*, dada la naturaleza sustancialmente penal de la sanción impuesta y la existencia de una injustificada y extraordinariamente larga dilación en el ejercicio de la potestad sancionadora. El tribunal subraya que las medidas de coordinación entre el procedimiento administrativo y la actuación de la jurisdicción penal no han sido efectivas y se ha sometido al interesado a actuaciones sucesivas excesivamente gravosas.

1.20 Procedimiento de revisión. – Si el tribunal contencioso-administrativo se aparta de los hechos probados en una sentencia penal para otros ejercicios, lo debe motivar adecuadamente

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

En un procedimiento penal se absolvió a un contribuyente de unos delitos contra la Hacienda Pública referidos al IRPF y al Impuesto sobre el Patrimonio de 2006, al dar por probado que no había sido residente en España desde junio de 2000 hasta marzo de 2007. En relación con el IRPF de 2005, la Audiencia Nacional partió de dicho hecho probado y estimó el recurso del contribuyente. No obstante, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio de ese ejercicio 2005, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña se separó de la declaración de hechos probados de la sentencia penal sobre la base de que dicha sentencia se refería al ejercicio 2006 y el caso analizado por este tribunal se refería a otro ejercicio (2005). Esta última sentencia es la recurrida en casación y resuelta ahora por el Tribunal Supremo.

El Tribunal Supremo concluye que los hechos declarados probados en una sentencia penal no vinculan a los tribunales del orden contencioso-administrativo cuando ambos procesos tienen por objeto diferentes periodos impositivos sobre el mismo o diferentes conceptos tributarios. No obstante, el juez del ámbito contencioso-administrativo debe motivar adecuadamente su fallo, si es contradictorio con el de la sentencia penal, lo que no ocurre en la sentencia impugnada. Teniendo en cuenta, además, que “unos mismos hechos no

pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado” (lo contrario atentaría contra la lógica jurídica y extrajurídica y contra el principio de seguridad jurídica), se estima el recurso de casación del contribuyente.

1.21 Procedimiento de revisión. – La prohibición de revisión de actos tributarios no es aplicable cuando la sentencia firme no entró en los motivos de fondo

Tribunal Supremo. [Sentencia de 4 de julio de 2023](#)

En el caso analizado, el TEAC inadmitió unos recursos de alzada por extemporaneidad. La Audiencia Nacional confirmó la resolución del TEAC y señaló expresamente que no procedía el examen de las cuestiones de fondo (relacionadas con unas liquidaciones en concepto de Impuesto sobre Sociedades). Frente a ello, la entidad solicitó la nulidad de pleno derecho de los acuerdos de liquidación y sanción, con base en la causa del artículo 217.1 e) de la LGT (referido, entre otros, a actos dictados prescindiendo del procedimiento legalmente establecido). La compañía alegaba que se debía aplicar a dichos acuerdos la misma causa de nulidad que había llevado a anular (en sede contencioso-administrativa) los acuerdos de liquidación y sanción en concepto de IVA emitidos en el mismo procedimiento.

La solicitud de nulidad fue inadmitida por la AEAT, que concluyó que era aplicable el artículo 213.3 de la LGT, en virtud del cual no son revisables los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme (en este caso, la sentencia de la Audiencia Nacional). El Tribunal Supremo concluye, sin embargo, que la referida prohibición de revisión de actos tributarios no es aplicable a los supuestos en los que existe una sentencia judicial firme que no examina los motivos de fondo por confirmar la extemporaneidad declarada por el tribunal económico-administrativo.

1.22 Entrada y registro. – Aunque la entrada y registro en domicilio se autorice cuando todavía no se han iniciado las actuaciones de inspección, las pruebas obtenidas pueden ser consideradas lícitas

Tribunal Supremo. Sentencias de 9 de junio de 2023 (recursos [2525/2022](#) y [2086/2022](#)) y 12 de junio de 2023 (recurso [2434/2022](#))

En los supuestos analizados en estas sentencias se había producido la entrada y registro en el domicilio de varias empresas, con carácter simultáneo a la notificación de inicio del procedimiento de inspección. El auto judicial que autorizó la entrada y registro devino firme tras sentencia desestimatoria del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

En el marco de los recursos interpuestos frente a las liquidaciones y sanciones emitidas en la inspección, los contribuyentes solicitaron que se declarara la ilicitud de las pruebas utilizadas, obtenidas en el referido procedimiento de entrada y registro. Las compañías alegaban el criterio de la sentencia de 1 de octubre de 2020 del Tribunal Supremo ([Newsletter de octubre de 2020](#)), en virtud de la cual no se puede acordar la entrada y registro en el domicilio antes o en el momento del inicio del procedimiento de inspección.

El Tribunal Supremo concluye, no obstante, que el requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento de inspección no era necesario en el momento en que se emitió el auto que autorizó la entrada y registro en los supuestos analizados, dado que entonces la interpretación jurisprudencial predominante era distinta a la de la sentencia

de 1 de octubre de 2020. Según el tribunal, esta interpretación no puede afectar a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad que debe respetar el auto judicial que autorizó la entrada y registro. Por tanto, en estos casos no cabe concluir que las pruebas obtenidas hayan devenido ilícitas ni hayan vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio de los contribuyentes.

La doctrina fijada por el Tribunal Supremo en estas sentencias ha sido acogida por el TEAC en sus resoluciones de [26 de junio de 2023 \(RG 6875/2020\)](#), [17 de julio de 2023 \(RG 3790/2020\)](#) y [24 de julio de 2023 \(RG 10466/2022\)](#).

2. Resoluciones

2.1 Operaciones vinculadas – Ajuste correlativo. – La anulación de las liquidaciones frente a la sociedad comporta la de las liquidaciones frente a sus socios

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 29 de mayo de 2023 ([3013/2021](#) y [5972/2021](#))

Las liquidaciones analizadas en estas resoluciones tienen su origen en sendos procedimientos de inspección iniciados, de forma simultánea, frente a dos sociedades y sus socios (personas físicas). La regularización consistió, en ambos casos, en el ajuste a valor de mercado de las operaciones vinculadas entre socio y sociedad, lo que derivó en un incremento de la tributación de los socios en el IRPF y una correlativa disminución de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades. Las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades fueron anuladas por el TEAR de Madrid.

El TEAC aplica el criterio fijado en su [resolución de 2 de febrero de 2021 \(5109/2016/52\)](#) ([Newsletter de febrero de 2021](#)) y concluye que, una vez anulada la regularización practicada a la persona jurídica, se debe anular también la realizada en sede del socio por el mismo concepto, dado que esta es la única forma de salvaguardar el principio de bilateralidad que debe regir en relación con los ajustes por operaciones vinculadas.

2.2 Operaciones vinculadas. – Se analiza cómo influye la ganancialidad de las participaciones sociales en los ajustes por operaciones vinculadas

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resoluciones de 10 de febrero de 2020 y de 25 de abril de 2023](#)

Cuando se regulariza una operación vinculada y se incrementa el valor de los servicios prestados por el socio a la sociedad, aumentando la tributación en el IRPF y disminuyéndola en el Impuesto sobre Sociedades (ajuste primario), se entiende que se ha producido un desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad que es preciso calificar para otorgarle el tratamiento fiscal adecuado (ajuste secundario). En estas resoluciones, el TEAC analiza el impacto del régimen económico matrimonial de gananciales a efectos de dicho ajuste secundario, en un supuesto en el que solo uno de los cónyuges presta servicios a la sociedad, y concluye de la siguiente forma:

- (i) El régimen de gananciales no tiene incidencia en la calificación del desplazamiento patrimonial del socio a la sociedad. En concreto, la diferencia entre el valor de mercado y el valor convenido se considerará: (i) en la parte que corresponda al

porcentaje de participación en la sociedad del socio que presta los servicios, como aportación de fondos propios para este partícipe (incrementando el valor de su participación) y como aumento de fondos propios para la entidad; y (ii) en la parte que no corresponda al referido porcentaje de participación, como donación o liberalidad para el otro socio y como renta para la sociedad.

- (ii) El referido desplazamiento patrimonial retorna a los socios cuando se produce la posterior distribución de beneficios (o se transmiten las participaciones). En este momento, la ganancialidad despliega sus efectos. En concreto, los dividendos se calificarán en un 50% como devolución de aportaciones, mientras que el 50% restante, al haber sido calificado como donación o liberalidad, se calificará como distribución de dividendo, que se imputará por mitades a los cónyuges.

2.3 Impuesto sobre Sociedades. – El tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación solo se puede aplicar en el primer ejercicio con base imponible positiva y en el siguiente, con independencia de que en el segundo ejercicio la base sea negativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 24 de julio de 2023](#)

La Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé un tipo de gravamen especial del 15% -en lugar del tipo general del 25%- para las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas. La norma establece que este tipo reducido será aplicable en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente.

El TEAC unifica criterio y aclara que este tipo impositivo reducido es de aplicación, única y exclusivamente, en el primer período impositivo en que la base imponible del impuesto sea positiva y en el siguiente, con independencia del resultado de la base imponible obtenida en ese segundo período, es decir, aunque dicha base sea negativa.

2.4 IRPF. – La no sujeción de las ganancias generadas en la donación de participaciones en empresas familiares es proporcional a los bienes afectos a la actividad económica

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 29 de mayo de 2023](#)

La Ley del IRPF establece que no existen ganancias o pérdidas patrimoniales en las operaciones de transmisión lucrativa de participaciones en empresas familiares a las que se refiere el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Este artículo hace referencia a las participaciones en ese tipo de empresas que estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, siendo criterio del Tribunal Supremo que la exención en este último impuesto y, por tanto, la reducción en el ISD, solo alcanzarán al valor de las participaciones que resulte de aplicar la proporción existente entre los activos destinados al ejercicio de la actividad empresarial (minorados en el importe de las deudas derivadas de esta) y el valor del patrimonio neto de la entidad.

A juicio del TEAC, esta interpretación es trasladable al IRPF, por lo que el régimen de no sujeción de la ganancia debe quedar igualmente limitado por la regla de proporcionalidad indicada.

2.5 IRNR. – La imposibilidad de deducir en el país de residencia las retenciones soportadas en la fuente no genera, por sí sola, un trato discriminatorio

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 29 de mayo de 2023](#)

En el supuesto analizado, la reclamante (entidad francesa) alegaba que no había podido recuperar las retenciones sobre los dividendos procedentes de España por su situación de pérdidas continuadas y, por tanto, por insuficiencia de cuota, lo que, a su juicio, le generaba una discriminación contraria a la normativa comunitaria. A estos efectos, invocaba la [sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2018 \(asunto C-575/17\) \(Newsletter de diciembre de 2018\)](#), en la cual se declaró que la normativa francesa era contraria a la libre circulación de capitales porque gravaba de forma distinta los dividendos distribuidos por las entidades residentes en aquel país en función del Estado de residencia del perceptor.

El TEAC aclara que la doctrina fijada por el TJUE en esta sentencia no es aplicable a este caso porque exige, como condición previa, que la normativa nacional analizada sea discriminatoria. En el caso analizado no existe ese trato discriminatorio previo, por cuanto la reclamante francesa no ha estado sometida en España a un tipo de retención superior al que habrían soportado las entidades residentes en condiciones similares y, por tanto, no procede atender a su solicitud de devolución de las retenciones soportadas.

2.6 IVA. – El IVA de los suministros correspondientes a un inmueble afecto en parte a la actividad económica es parcialmente deducible

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 19 de julio de 2023](#)

El artículo 95 de la Ley del IVA permite la deducción parcial del IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión que no se usen exclusivamente para la actividad empresarial, cuando se cumplan ciertos requisitos. Esta deducción parcial no está prevista en la ley, sin embargo, para otras operaciones. Por este motivo, en el caso analizado, la Inspección (que se basaba en el criterio de la DGT) negó la deducibilidad del IVA soportado en los suministros correspondientes a un local parcialmente afecto a la actividad económica, que también servía de vivienda del sujeto pasivo.

El TEAC confirma el criterio del TEAR de Madrid y admite la deducción parcial del IVA soportado de ciertos suministros correspondientes al referido inmueble, sobre la base de los principios de la Directiva IVA; y recuerda la obligación de los órganos jurisdiccionales de interpretar el Derecho nacional conforme con el Derecho de la UE.

2.7 Procedimiento administrativo. – El acceso a la DEH acredita la válida notificación del acto, aunque no se haya probado la suscripción voluntaria del contribuyente a este sistema

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 17 de julio de 2023 ([Criterio 1](#) y [Criterio 2](#))

Las personas físicas no están obligadas a aceptar que la Agencia Tributaria les realice notificaciones a través del buzón de la Dirección Electrónica Habilitada (DEH). No obstante, se pueden acoger a esta posibilidad voluntariamente.

En el caso analizado por el TEAC, no se pudo probar ese acogimiento voluntario a la referida opción, pero el contribuyente (persona física) accedió a la notificación que se le hizo a través de la DEH. El TEAC concluye que la suscripción voluntaria al servicio de notificaciones electrónicas de la Administración quedaría acreditada mediante el acuse de recibo o certificado de notificación en la DEH de cada acto en concreto, siempre que contenga información, remitida por el prestador del Servicio de Notificaciones Electrónicas, sobre dicha suscripción voluntaria. Y, en cualquier caso, aunque la suscripción voluntaria a las notificaciones electrónicas no quede acreditada por esa vía, el acto en cuestión se entenderá válidamente notificado si el obligado accede a su contenido, bien por comparecencia en la sede electrónica de la Agencia Tributaria, bien por acceso efectivo a la DEH.

2.8 Procedimiento de inspección. – La omisión indebida del trámite de audiencia no se puede subsanar con una retroacción de actuaciones si, de haber concedido el trámite, hubiera prescrito el derecho a liquidar

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 23 de marzo de 2021](#)

En esta resolución dictada en 2021, pero publicada recientemente, se analiza una liquidación que se apartaba de la propuesta de liquidación del acta previa, y que se emitió sin dar trámite de audiencia al interesado para efectuar alegaciones.

El TEAC recuerda que en estos casos el trámite de audiencia es preceptivo y su omisión genera un vicio del procedimiento que conlleva la nulidad de la liquidación practicada, nulidad que, en principio, debería llevar aparejada la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal para su subsanación por el órgano competente.

Sin embargo, el tribunal advierte que, en este caso, concurre una particularidad que impide acordar tal retroacción, y es que, si la Administración hubiese otorgado plazo de alegaciones al obligado con ocasión de la recalificación efectuada, se habría superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y habría prescrito el derecho administrativo a practicar la correspondiente liquidación. Por ello, si se ordenara la retroacción, la Administración obtendría una ventaja derivada de la omisión de un trámite procedimental inexcusable. Por este motivo, anula la liquidación recurrida, declarando prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria y practicar liquidación en los periodos comprobados.

2.9 Procedimiento sancionador. - El rechazo de la notificación de un requerimiento de información por falta de acceso a la sede electrónica es sancionable

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 21 de junio de 2023 ([7867/2020](#) y [2394/2021](#))

Se analizan las sanciones impuestas a varios obligados tributarios que ignoraron tres requerimientos de información enviados a través de su DEH, a la que no accedieron en el plazo máximo previsto en la ley (diez días naturales desde su puesta a disposición). Ello condujo a que se entendieran rechazadas las notificaciones (y, por tanto, también los requerimientos), conducta que se consideró constitutiva de la infracción consistente en la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

El TEAC aplica el criterio fijado en su [resolución de 21 de mayo de 2021 \(3869/2020\)](#) ([Newsletter de junio de 2021](#)), en la que declaró que el hecho de que un contribuyente desconozca la existencia de requerimientos como consecuencia de su falta de acceso a la

DEH no conlleva automáticamente la imposibilidad de sancionar la conducta, pudiendo concurrir el elemento subjetivo cuando esa actuación ocasiona la desatención de tales requerimientos. Además, en los supuestos analizados no concurre ninguna causa que permita exonerar de responsabilidad a los contribuyentes, porque, aunque no accedieron al contenido de las notificaciones electrónicas con ocasión de los requerimientos, sí accedieron a las notificaciones de los actos administrativos dictados en el procedimiento sancionador y posteriores, depositados también en la DEH, sin que se hubiera acreditado la imposibilidad de acceder a los primeros.

3. Consultas

3.1 Impuesto sobre Sociedades. – El diferimiento de la tributación de las plusvalías tácitas no es una ventaja fiscal a efectos de la aplicación del régimen de neutralidad

Dirección General de Tributos. Consulta [V2214-23](#), de 27 de julio de 2023

Se plantea la aportación por una persona física del 60% del capital de una sociedad A (mantenido durante más de diez años) a una sociedad B. La sociedad A realiza una actividad económica (no es una entidad patrimonial) y tiene reservas acumuladas. Además, la participación en la sociedad A tiene plusvalías tácitas significativas. La sociedad B registrará su participación en la sociedad A por su valor de mercado, incluyendo el valor de los beneficios no distribuidos. Se informa, además, de que en un plazo de dos años desde la aportación se distribuirán dividendos de A a B, equivalentes a los beneficios no distribuidos en el momento de la aportación.

En relación con la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a la aportación y con la tributación de los dividendos, la DGT concluye de la siguiente forma:

- (i) Aplicación del régimen: La operación descrita es un canje de valores a efectos del régimen de neutralidad, por lo que, en teoría, se podrá aplicar dicho régimen. Según el artículo 89.2 de la ley, no obstante, el régimen no será aplicable cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, sino con la mera finalidad de una ventaja fiscal.

El fundamento del régimen de neutralidad reside en que la fiscalidad no sea ni un freno ni un estímulo en la toma de decisiones. Por ello, la existencia de motivos económicos válidos no es un requisito para aplicar el régimen, sino que su ausencia será un indicio de que es posible que se persiga una ventaja fiscal. Solo cuando se compruebe (caso a caso) que el objetivo de la operación sea obtener una ventaja fiscal, no se aplicará el régimen, pero se eliminará solo la ventaja fiscal perseguida.

El propio diferimiento fiscal del régimen no se puede calificar de ventaja fiscal prohibida, porque este efecto es inherente al propio régimen.

- (ii) Tributación de los dividendos futuros: En virtud de la aplicación del régimen de neutralidad, en su caso, la sociedad B conservará el valor y la fecha de adquisición en la entidad A que tenía la persona física. Por tanto, los dividendos gozarán de la exención del artículo 21 de la ley en la medida en que se cumpla el resto de los requisitos para ello.

3.2 Impuesto sobre Sociedades. – La pérdida derivada de la asunción de la deuda de una entidad vinculada en concurso es deducible si está correctamente contabilizada

Dirección General de Tributos. Consulta [V1775-23](#), de 20 de junio de 2023

Una entidad ha afrontado el pago de diversas deudas de otra sociedad vinculada declarada en concurso, respecto de la que se ha acordado la conclusión del procedimiento especial de liquidación por insuficiencia de masa activa. La entidad considera improbable la recuperación del crédito surgido frente a la concursada, porque esta sociedad carece de bienes y no va a desarrollar ninguna actividad económica, motivo por el cual se da una pérdida por el importe de las deudas asumidas.

La Dirección General de Tributos (DGT) señala que, si, de acuerdo con la normativa contable, no procede contabilizar un crédito frente a la entidad concursada sino una pérdida definitiva, el gasto contable será deducible.

3.3 Impuesto sobre Sociedades. - El recargo de las prestaciones económicas derivadas de accidente de trabajo o enfermedad profesional no es deducible

Dirección General de Tributos. Consulta [V1693-23](#), de 13 de junio de 2023

Se analiza el caso de una empresa que es declarada responsable de un accidente de trabajo ocurrido por incumplimiento de medidas de seguridad y salud laboral, que debe abonar al trabajador, por este motivo, una pensión de incapacidad permanente total y las prestaciones de incapacidad temporal correspondientes, más un recargo del 30% sobre el importe de dichas prestaciones en virtud de lo establecido en el artículo 164 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. La entidad tiene un seguro que cubre estas contingencias.

La DGT concluye que (i) las pensiones y prestaciones a abonar al trabajador serán deducibles, siempre que se registren contablemente, y que ii) el recargo no será deducible por ser el resultado de la comisión de una infracción y tener naturaleza sancionadora. Finalmente, (iii) la indemnización que reciba la entidad de su seguro de responsabilidad civil será un ingreso computable en el ejercicio económico de su devengo.

3.4 Impuesto sobre Sociedades. – La extinción de entidades extranjeras se entenderá producida solo cuando lo disponga la legislación aplicable, que se deberá probar

Dirección General de Tributos. Consulta [V1258-23](#), de 12 de mayo de 2023

El artículo 21.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que serán deducibles las rentas negativas generadas con ocasión de la extinción de una entidad participada, salvo que esta sea consecuencia de una operación de reestructuración.

La DGT recuerda que las entidades españolas se entenderán extinguidas en la fecha en que la escritura pública de extinción se inscriba en el Registro Mercantil (fecha del asiento de cancelación). En el caso de entidades no residentes, será la legislación mercantil extranjera

la que determine en qué momento se debe considerar extinguida la sociedad en cuestión; extinción que se deberá probar mediante cualquier medio de prueba válido en Derecho.

3.5 Impuesto sobre Sociedades. – Se podrán compensar las BIN sin límite durante todos los ejercicios en que se ejecute el plan de liquidación de una entidad hasta su extinción

Dirección General de Tributos. Consulta [V1255-23](#), de 12 de mayo de 2023

Una sociedad inmobiliaria solicitó su declaración de concurso voluntario en 2011. Tras la aprobación definitiva del plan de liquidación por la administración concursal en 2015, comenzó a vender sus activos inmobiliarios. Por causas ajenas a su voluntad (fundamentalmente por la dificultad de vender todos los activos), el proceso de liquidación finalizó años después. La compañía disponía de elevadas BIN pendientes de compensación y plantea si podía compensar estas bases sin límites con las rentas generadas por las transmisiones realizadas durante todo el período de liquidación.

La DGT recuerda que los límites para la compensación de BIN no se aplican en el período impositivo de extinción de la entidad, salvo que dicha extinción se produzca como consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen fiscal especial. En el caso analizado, se podría entender (en teoría) que habrá rentas que, procediendo inequívocamente de la liquidación de la entidad, pudieran no estar excluidas del límite a la compensación de BIN, por el hecho de que el ejercicio de extinción jurídica de la entidad no coincida temporalmente con los de realización del plan de liquidación. No obstante, esta situación no es acorde con la finalidad perseguida por la norma, que es excluir del límite a la compensación de BIN todas las rentas derivadas de la liquidación y extinción de la entidad. Por tanto, la limitación no será aplicable en relación con las rentas generadas en el período de liquidación concursal, aun cuando la extinción formal de la compañía se produzca en un período impositivo posterior.

3.6 IRPF. – El valor de transmisión a efectos del IRPF no es el valor de referencia asignado por Catastro

Dirección General de Tributos. Consulta [V1512-23](#), de 2 de junio de 2023

Una persona física tiene intención de transmitir un inmueble por un precio inferior al valor de referencia asignado por Catastro.

Conforme a la normativa del IRPF, las rentas derivadas de la transmisión de inmuebles se calcularán considerando, como valor de transmisión, el precio efectivamente satisfecho, siempre que no sea inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste. A estos efectos, el valor de mercado no tiene por qué coincidir con el valor de referencia del inmueble que determine el Catastro inmobiliario, aunque este valor de referencia sea el que se deba tener en cuenta para la determinación de la base imponible del ITPyAJD.

3.7 IRPF. – La pérdida derivada del abandono de las instalaciones en un local arrendado se integra en la renta general

Dirección General de Tributos. Consulta [V1495-23](#), de 1 de junio de 2023

Una persona física ha venido desarrollando su actividad en un local arrendado en el que ha realizado diversas inversiones. Tras rescindir el arrendamiento, las referidas inversiones se

quedan en el local. Se plantea si el abandono de las inversiones genera alguna pérdida a efectos del IRPF.

La DGT recuerda que las obras de acondicionamiento de un local arrendado se amortizan conforme a la duración del contrato de arrendamiento, si es inferior a la vida económica del activo. Por tanto, si al rescindir el contrato de arrendamiento las obras no estaban totalmente amortizadas, se producirá una pérdida patrimonial que se integrará en la renta general de la base imponible del IRPF.

4. Normativa

4.1 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el cuarto trimestre de 2023 para calificar determinados activos financieros a efectos tributarios

En el BOE de 29 de septiembre de 2023 se ha publicado la [Resolución de 26 de septiembre de 2023](#), de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el cuarto trimestre natural del año 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: 2,822 por 100.
- Activos con plazo superior a cuatro años, pero igual o inferior a siete: 2,741 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 2,930 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 2,981 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 3,350 por 100

4.2 Se modifica la entrada en vigor del modelo 604 «Impuesto sobre las Transacciones Financieras»

En el BOE de 30 de agosto de 2023 se publicó la [Orden HFP/999/2023, de 28 de agosto](#), por la que se retrasa la entrada en vigor del nuevo modelo de autoliquidación del ITF (aprobado mediante la Orden HFP/308/2023, de 28 de marzo) a 1 de enero de 2024. Este modelo se aplicará por primera vez a las autoliquidaciones del ITF correspondientes a los períodos de liquidación que se inicien a partir del 1 de enero de 2024.

4.3 Se aprueban varios modelos de declaración informativa en relación con monedas virtuales

La [Ley 11/2021, de 9 de julio](#), de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, estableció una nueva obligación informativa relativa a la tenencia de monedas virtuales y a las operaciones que se efectúen con aquellas, así como en relación con la tenencia de monedas virtuales situadas en el extranjero (ver [publicación de 10 de julio de 2021](#)). El desarrollo reglamentario de estas obligaciones informativas se recoge en el [Real Decreto 249/2023, de 4 de abril](#) (ver [Newsletter de abril de 2023](#)).

En el BOE de 29 de julio de 2023 se aprobaron los modelos de declaración mediante la [Orden HFP /886/2023, de 26 de julio](#) y la [Orden HFP/887/2023, de 26 de julio](#):

- Modelo 721 de «Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero». Este modelo será de aplicación por primera vez en la declaración de 2023 que se presentará entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2024.
- Modelos 172 de «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales» y 173 de «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales». Estos modelos se utilizarán por primera vez en las declaraciones de 2023 que se presenten en enero de 2024. El modelo 173 que se deberá presentar en enero de 2024 solo incluirá información de las operaciones realizadas desde el 25 de abril de 2023.

4.4 Se eleva la cuantía exenta de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción en el IRPF

En el BOE de 17 de julio de 2023 se publicó la [Orden HFP/792/2023, de 12 de julio](#), por la que se revisa la cuantía de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción en el IRPF. En concreto, la dieta por kilometraje se incrementa de 0,19 a 0,26 euros por kilómetro recorrido. Así informamos de ello en nuestra [publicación de 18 de julio de 2023](#). Esta orden entró en vigor el 17 de julio de 2023.

5. Otros

5.1 Se publica el Acuerdo Multilateral entre Autoridades para el intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales

En el BOE de 19 de septiembre de 2023 se ha publicado la [declaración](#) en virtud de la cual España se compromete a cumplir con lo establecido en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales.

La información que se acuerda intercambiar por medio de este acuerdo es la que recaben las autoridades signatarias en materia de DAC 7 (Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias).

Recordemos que la Ley 13/2023 (ver [publicación de 25 de mayo de 2023](#)) estableció, con efectos desde el 1 de enero de 2023, nuevas obligaciones de información y de diligencia debida a los operadores de plataformas digitales que realicen declaraciones informativas en el ámbito de la normativa de asistencia mutua, así como a las personas o entidades que tengan la consideración de vendedores conforme a esa normativa.

5.2 Se publica el Acuerdo Multilateral entre autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas

En el BOE de 18 de septiembre de 2023 se publicó la [Declaración](#) en virtud de la cual España se compromete a cumplir con lo establecido en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de

elusión del estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas.

En relación con la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (regulada en la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018 -DAC6-), la Ley 13/2023, de 24 de mayo (ver [publicación de 25 de mayo de 2023](#)) ya modificó el régimen jurídico relacionado con la obligación de información sobre dichos mecanismos transfronterizos (precisamente como resultado de la suscripción por parte de España del referido Acuerdo Multilateral) con el objetivo de posibilitar que la Administración tributaria española disponga de la información necesaria para el intercambio de información en relación con estos mecanismos.

5.3 La Comisión Europea concluye que los incentivos fiscales al sector audiovisual constituyen un régimen de ayudas compatible con el mercado interior

El 15 de septiembre de 2023 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la [Decisión de la Comisión Europea de 14 de agosto de 2023](#) por la que confirma que las modificaciones introducidas por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre ([Comentario de 28 de diciembre de 2022](#)) en el régimen español de deducciones fiscales para las producciones cinematográficas y audiovisuales configuran un régimen de ayudas compatible con el mercado interior.

Con esta Decisión, la Comisión concluye el procedimiento de revisión de las modificaciones del régimen de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales (artículo 36, apartados 1 y 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) y el régimen de “traspaso de las deducciones” a los contribuyentes que participen en la financiación (artículo 39.7). De acuerdo con ello, queda levantada la condición suspensiva establecida en la Disposición Adicional primera de la referida Ley 38/2022, en virtud de la cual la aplicación de la norma quedaba condicionada a su compatibilidad con el derecho de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado.

5.4 Rusia suspende parcialmente la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición con estados no amistosos

El 8 de agosto de 2023, el presidente de Rusia firmó el Decreto 585, que suspende parcialmente la aplicación de los convenios de doble imposición (CDI) con 38 "Estados no amistosos", incluyendo España.

Los efectos del decreto entraron en vigor desde el 8 de agosto de 2023, sin efectos retroactivos. La suspensión es, de momento, indefinida.

Esta suspensión unilateral afecta, entre otros, a los pagos de dividendos, intereses, cánones y otros ingresos pasivos similares que se realicen desde Rusia, para los cuales los pagadores rusos no podrán aplicar los tipos reducidos de retención previstos en los convenios. En su lugar, se aplicarán los tipos de retención que establezca la norma rusa, lo que podría afectar, entre otras, a la deducción por doble imposición en España.

5.5 La AEAT resume su posición en relación con la tributación de la cesión de vehículos a empleados

La AEAT ha publicado en su página web una [Nota](#) en la que resume su posición sobre el tratamiento en el IVA y el IRPF de la cesión de vehículos de uso mixto a empleados. Los criterios indicados en la nota se vienen ya aplicando en numerosos procedimientos de inspección, destacando los siguientes:

- (i) El tratamiento en ambos impuestos estará basado en el criterio de disponibilidad para fines privados, de modo que la retribución en especie en el IRPF y la repercusión del IVA al trabajador o la deducibilidad del IVA soportado dependerán de dicha disponibilidad. Esta disponibilidad se deberá analizar caso a caso, correspondiendo la carga de la prueba al obligado tributario. Para su determinación se podrá tener en cuenta lo establecido en el convenio colectivo y también circunstancias particulares que dependerán de las características del puesto de trabajo, la actividad de la empresa, la existencia de personal sin centro de trabajo y otras.
- (ii) A efectos de IVA el tratamiento dependerá de si la cesión se realiza como prestación onerosa o gratuita. Existirá una cesión onerosa cuando el trabajador asuma el coste de la cesión, por ejemplo, renunciando a parte de su salario, como ocurre en los sistemas de retribución flexible. Será gratuita en caso contrario, por ejemplo, cuando el uso del vehículo sea voluntario para el trabajador y el hecho de que se acoja o no a tal opción no tenga repercusión alguna en sus retribuciones.
 - Cuando la cesión se considere onerosa, quedará sujeta al impuesto. Es decir, la compañía deberá repercutir IVA a los empleados por la parte de uso privado (atendiendo a los porcentajes de imputación que correspondan, coherentes con los utilizados a efectos del IRPF) y las cuotas soportadas serán deducibles en su totalidad (a salvo de los casos en que se apliquen las reglas de prorata).

La base imponible de la cesión tendrá en cuenta la regla específica de vinculación del artículo 79. Cinco de la ley del impuesto, por lo que coincidirá con su valor de mercado. En el caso de vehículos en régimen de arrendamiento, *renting* u otra modalidad análoga, la base imponible vendrá determinada por la cuota pagada por la entidad, modulada por el porcentaje de disponibilidad para fines particulares.

- Cuando la cesión se considere gratuita se entenderá, en general, que la cesión no constituye la realización de ninguna operación sujeta al impuesto. Es decir, la compañía no deberá repercutir IVA por la parte correspondiente al uso privado, pero no será deducible el IVA soportado por la parte de uso privado.

Si el IVA soportado fue deducido en el momento de la adquisición del vehículo, la posterior afectación a fines privados mediante la cesión gratuita supondrá, sin embargo, la existencia de un autoconsumo de servicios sujeto al impuesto.

Departamento Tributario

Síguenos:



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