

Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Diciembre 2023

Índice

1. Sentencias

- 1.1 Libre circulación de capitales. - Es contrario al Derecho de la UE limitar la reducción aplicable a las plusvalías derivadas de la venta de participaciones en función del lugar de residencia de las sociedades cuyas participaciones se transmiten
- 1.2 Impuesto sobre Sociedades. - No se puede aplicar el régimen de neutralidad cuando, en el momento de la fusión, la sociedad absorbida solo tiene créditos fiscales
- 1.3 Impuesto sobre Sociedades. - Las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda deben cumplir los requisitos para que el arrendamiento se califique como actividad económica
- 1.4 IRPF. – En determinadas circunstancias se puede aplicar la deducción por vivienda habitual, aunque el contribuyente no lo hubiera hecho antes de 2013
- 1.5 IVA. - Se analiza si los miembros de un consejo de administración son sujetos pasivos del impuesto
- 1.6 IBI. - La titularidad de los superficiarios a efectos del IBI solo alcanza a la construcción
- 1.7 Procedimientos de gestión e inspección. – La Administración no puede iniciar un nuevo procedimiento de comprobación cuando ya ha revisado ese mismo concepto y ejercicio en el marco de un procedimiento de gestión previo
- 1.8 Procedimiento de inspección. – Cuando se estimen parcialmente las alegaciones frente al acta de disconformidad, se debe rectificar la propuesta de sanción y otorgar un nuevo plazo de alegaciones

- 1.9 Derivación de responsabilidad. – La responsabilidad de cada consejero se debe analizar individualmente
- 1.10 Procedimiento sancionador. – No se puede impugnar la liquidación con ocasión del recurso contra la sanción
- 1.11 Procedimiento sancionador. – La sanción por solicitar indebidamente devoluciones se debe cuantificar por el importe de la cantidad indebidamente solicitada, con independencia de la efectivamente devuelta
- 1.12 Procedimiento de revisión. – El escrito de alegaciones del recurso de alzada se puede presentar ante cualquier registro de la Administración

2. Resoluciones

- 2.1 Impuesto sobre Sociedades. – No se puede aplicar el régimen de ‘patent box’ a las rentas derivadas de las cesiones realizadas en un grupo fiscal por la parte abonada como cesionaria por la entidad creadora del intangible
- 2.2 IRPF. - Las normas de valoración para la transmisión de participaciones en entidades no cotizadas prevalecen sobre las reglas de valoración de operaciones vinculadas
- 2.3 IRPF. – La deducción por doble imposición por rentas obtenidas en un país con periodo impositivo partido se calcula teniendo en cuenta la parte del impuesto correspondiente a las rentas del ejercicio en el que se aplica la deducción
- 2.4 IRPF. – Las retribuciones específicas por trabajos realizados en el extranjero están exentas en su totalidad, con el límite máximo de 60.100 euros
- 2.5 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Las rentas de los artistas por el ejercicio de sus actividades no se pueden calificar automáticamente como artísticas

- 2.6 IVA. - No procede imponer recargos de apremio en supuestos de IVA diferido a la importación cuando se ha pagado la deuda antes de la recepción de la providencia de apremio
- 2.7 IAE. – Se analiza la tributación en el IAE de la actividad económica de refino de petróleo
- 2.8 Procedimiento administrativo. - La tramitación de un procedimiento administrativo por quienes no son funcionarios es causa de nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas y de la resolución que les pone fin
- 2.9 Procedimiento de recaudación. - El acto de ejecución de un acuerdo amistoso que reconoce la improcedencia de una liquidación da derecho al reembolso del coste de las garantías

3. Consultas

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La transmisión del patrimonio de una entidad francesa a su socio único residente en España con motivo de su disolución sin liquidación no permite aprovechar las pérdidas por la extinción de la participación
- 3.2 Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables. - Se admite el método de balance de masas para acreditar el plástico reciclado químicamente
- 3.3 Impuesto sobre Sociedades. – Se analiza la contabilización y deducibilidad de los gastos por extinciones laborales en relación con el personal traspasado a otra entidad
- 3.4 Impuesto sobre Sociedades. - El límite adicional para la deducibilidad de gastos financieros destinados a la adquisición de sociedades que se integran en el grupo fiscal es previo al límite general

- 3.5 Impuesto sobre Sociedades. – Los dividendos distribuidos tras un canje de valores acogido al régimen de neutralidad fiscal generan un ingreso fiscal en la sociedad beneficiaria del canje
- 3.6 Impuesto sobre Sociedades. - El cambio en las condiciones del derecho de superficie obliga a realizar las correcciones valorativas por cambios en estimaciones contables
- 3.7 IRPF. - El tipo mínimo de retención del 2% no es aplicable en los contratos indefinidos adscritos a obra ni en los contratos fijos discontinuos
- 3.8 IRPF. – Se analiza el tratamiento de los rendimientos por el ejercicio de opciones sobre acciones cuando ya no se es empleado de la entidad que las concedió
- 3.9 IVA e IRPF. – Se analiza la deducibilidad de las cuotas y gastos soportados por el suministro de Internet y gastos de telefonía móvil de uso mixto
- 3.10 Impuesto sobre el Patrimonio. - El requisito de funciones de dirección no se puede cumplir por otra persona del grupo familiar si la exención es por participación individual
- 3.11 IAE. - Los sujetos pasivos dedicados al arrendamiento de viviendas solo deben tributar por los inmuebles efectivamente alquilados

4. Normativa

- 4.1 Canarias. -Se modifican el IGIC y el Impuesto sobre las Labores de Tabaco y se aprueban medidas en relación con el REF
- 4.2 Se publican los precios medios de venta para 2024 de determinados medios de transporte a efectos de comprobación de valores

- 4.3 Se introducen modificaciones en diversos modelos tributarios y se amplía la posibilidad de domiciliar el pago de autoliquidaciones a través de cuentas abiertas en entidades no colaboradoras de la Zona SEPA
- 4.4 Se introducen numerosas modificaciones tributarias en el último decreto anticrisis del año 2023
- 4.5 Se modifican los reglamentos del IVA, impuestos especiales y procedimientos amistosos
- 4.6 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el primer trimestre de 2024, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros
- 4.7 Se desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA para 2023
- 4.8 Se modifica la normativa del mecenazgo
- 4.9 Se publican los requisitos que deberán cumplir los sistemas y programas informáticos o electrónicos de facturación
- 4.10 Se aprueba el desarrollo reglamentario del nuevo régimen de impatriados

1. Sentencias

1.1 Libre circulación de capitales. - Es contrario al Derecho de la UE limitar la reducción aplicable a las plusvalías derivadas de la venta de participaciones en función del lugar de residencia de las sociedades cuyas participaciones se transmiten

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 16 de noviembre de 2023. Asunto C-472/22](#)

La normativa portuguesa reguladora del IRPF establece una reducción del 50% para las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones de entidades residentes en Portugal, excluyendo de dicha reducción a las plusvalías procedentes de la transmisión de participaciones en sociedades establecidas en otros Estados miembros.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") considera que una normativa nacional como la descrita es contraria al Derecho comunitario y, en particular, a la libre circulación de capitales, puesto que hace depender la aplicación de la reducción del lugar de residencia de la entidad cuyas participaciones se transmiten, generando así un trato discriminatorio entre los contribuyentes en función del país en el que realizan sus inversiones.

1.2 Impuesto sobre Sociedades. - No se puede aplicar el régimen de neutralidad cuando, en el momento de la fusión, la sociedad absorbida solo tiene créditos fiscales

Audiencia Nacional. [Sentencia de 7 de diciembre de 2023](#)

La Administración Tributaria rechazó la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (régimen de neutralidad) prevista en la normativa del Impuesto de Sociedades a una fusión por absorción simplificada de dos sociedades, al considerar que no concurrían motivos económicos válidos, sino la mera finalidad de compensar por la entidad absorbente las bases imponibles negativas (BIN) generadas por las sociedades absorbidas.

La recurrente alegó que la fusión respondía a una reestructuración y racionalización de las actividades del grupo, con el fin de potenciar la capacidad financiera, reducir costes de gestión y administración, eliminar operaciones de compraventa entre las entidades y cancelar créditos recíprocos.

La Audiencia Nacional confirma el criterio administrativo, tras observar que las sociedades absorbidas no ejercían ninguna actividad desde hacía varios años, no contaban con infraestructura ni personal, no mantenían relaciones comerciales con terceros y habían transmitido sus activos y negocios a la recurrente, sin coste fiscal, en ejercicios anteriores. En definitiva, según el tribunal, la fusión no supuso una agrupación o concentración de la actividad productiva, ni un ahorro de costes, ni una mejora en la gestión, sino que su finalidad última era compensar las BIN de las entidades absorbidas.

1.3 Impuesto sobre Sociedades. - Las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda deben cumplir los requisitos para que el arrendamiento se califique como actividad económica

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 18 de octubre de 2023](#)

La Administración rechazó que una entidad reuniera los requisitos para aplicar el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (EDAV) por no desarrollar una auténtica actividad económica de arrendamiento de viviendas, aunque la entidad acreditó que tenía en alquiler 15 viviendas y había suscrito un contrato de gestión para el desarrollo de la actividad.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid señala que la Ley del Impuesto sobre Sociedades define de manera expresa el concepto de "actividad económica" y establece que, para que el alquiler de inmuebles se pueda calificar como tal, se debe contar, al menos, con una persona empleada con contrato laboral y jornada completa que gestione la actividad.

Por tanto, este requisito se debe cumplir en sus estrictos términos, sin que se pueda extender el concepto de actividad económica más allá de los supuestos que establece la Ley.

1.4 IRPF. – En determinadas circunstancias se puede aplicar la deducción por vivienda habitual, aunque el contribuyente no lo hubiera hecho antes de 2013

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

Con la normativa actual del IRPF se puede aplicar la deducción por la adquisición de vivienda habitual si la vivienda fue adquirida antes del 1 de enero de 2013 y el contribuyente ya hubiera practicado la deducción por la misma vivienda en períodos impositivos devengados con anterioridad a esa fecha.

En el caso analizado, el contribuyente no pudo aplicar la deducción por la vivienda antes de 2013 porque, de acuerdo con el artículo 68.1. 2ª) de la Ley del IRPF (en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012), no se podía aplicar la deducción por la adquisición de una nueva vivienda hasta que las cantidades invertidas en esta vivienda superaran las invertidas en otras anteriores por las que hubiera aplicado la deducción.

El Tribunal Supremo concluye que, en estos casos, es razonable entender que sí se podrá aplicar la deducción a partir de 2013, desde que se superen las cantidades invertidas en la vivienda o viviendas anteriores.

1.5 IVA. - Se analiza si los miembros de un consejo de administración son sujetos pasivos del impuesto

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 21 de diciembre de 2023. Asunto C-288/22](#)

Una persona física era miembro de un consejo de administración de varias sociedades anónimas luxemburguesas y ejercía varias funciones en esa condición, a cambio de una remuneración consistente en un porcentaje del beneficio obtenido por dichas entidades. La Administración de Luxemburgo le giró una liquidación de IVA por considerar que tenía la condición de sujeto pasivo del impuesto.

El TJUE concluye que una persona física que es miembro de un consejo de administración de una sociedad anónima de derecho luxemburgués realiza una actividad económica a efectos de IVA si (i) presta un servicio a título oneroso para la sociedad, (ii) la actividad tiene carácter permanente y (iii) el método de fijación de la retribución es previsible.

Sin embargo, esta actividad no se entiende realizada con carácter independiente si no actúa por su cuenta ni bajo su propia responsabilidad y no soporta el riesgo económico ligado a su actividad, a pesar de que organice libremente su trabajo, perciba él mismo las retribuciones que constituyen sus ingresos, actúe en nombre propio y no esté sometido a una relación de subordinación jerárquica.

1.6 IBI. - La titularidad de los superficiarios a efectos del IBI solo alcanza a la construcción

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

En esta sentencia, cuya dirección letrada ha correspondido a Garrigues, el Tribunal Supremo reconoce la posible exención en el IBI a las construcciones de los bienes inmuebles sobre los que el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales sean titulares de un derecho de superficie.

Además, confirma su doctrina según la cual, en el ámbito de un derecho real de superficie, es posible diferenciar la propiedad (permanente) del terreno del inmueble y la propiedad (temporal) de la construcción, correspondiendo esta segunda al superficiario.

En sentido similar se ha pronunciado el tribunal económico-administrativo regional (TEAR) de Madrid en su [resolución de 29 de junio de 2023](#). En esta resolución, el tribunal considera que, en el ámbito concreto del derecho real de superficie, se pueden distinguir dos titulares catastrales distintos, cuyos derechos recaen sobre partes del inmueble perfectamente separables, (i) el titular catastral del terreno, que se corresponde con el propietario del suelo que otorga el derecho de superficie, y (ii) el superficiario, cuya titularidad catastral solamente alcanza a la construcción del bien inmueble. Por este motivo, en el ámbito de un derecho de superficie que recae sobre un inmueble, al superficiario solo le corresponde tributar en relación con el valor catastral de la construcción.

Para un mayor detalle sobre el contenido de la sentencia del Tribunal Supremo se puede consultar nuestra [publicación de 22 de diciembre de 2023](#).

1.7 Procedimientos de gestión e inspección. – La Administración no puede iniciar un nuevo procedimiento de comprobación cuando ya ha revisado ese mismo concepto y ejercicio en el marco de un procedimiento de gestión previo

Audiencia Nacional. [Sentencia de 7 de noviembre de 2023](#)

Tras la transmisión de un inmueble, la Administración tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada frente al adquirente para verificar la solicitud de devolución de IVA soportado con ocasión de la operación inmobiliaria. De esta comprobación no resultó regularización alguna y la AEAT devolvió al contribuyente la cantidad solicitada.

Posteriormente, la AEAT inició un procedimiento de inspección frente al mismo contribuyente, cuyo objeto comprendía, entre otros, el IVA soportado en el periodo en que se realizó la operación inmobiliaria. Este procedimiento finalizó con una liquidación provisional en la que se rechazó el carácter deducible de las cuotas de IVA soportadas en la operación inmobiliaria.

La controversia planteada en este recurso se concreta en determinar si el procedimiento de comprobación limitada impide iniciar, posteriormente, un procedimiento de inspección con el mismo objeto. La Audiencia Nacional concluye que la Administración tributaria no podía revisar de nuevo una liquidación provisional previa sin la concurrencia de hechos nuevos o circunstancias desconocidas.

1.8 Procedimiento de inspección. – Cuando se estimen parcialmente las alegaciones frente al acta de disconformidad, se debe rectificar la propuesta de sanción y otorgar un nuevo plazo de alegaciones

Tribunal Supremo. Sentencia de 27 de noviembre de 2023

En el marco de un procedimiento de inspección se extendió a una sociedad un acta de disconformidad por el Impuesto sobre Sociedades, frente a la cual la entidad presentó las oportunas alegaciones. Antes de que se dictara el acuerdo de liquidación, la Inspección notificó al contribuyente el inicio de expediente sancionador. Frente a esta propuesta de sanción la sociedad formuló alegaciones. Posteriormente, la Inspección notificó el acuerdo de liquidación, en el que se estimaron parcialmente las alegaciones de la entidad frente al acta de disconformidad y se acordó minorar la cuota regularizada. Como consecuencia de la referida estimación parcial, la Inspección dictó un acuerdo de imposición de sanción en el que redujo el importe de la sanción inicialmente propuesta. No obstante, este acuerdo se dictó sin que la Inspección emitiera una nueva propuesta de sanción rectificadora y ofreciera a la sociedad un nuevo plazo para que pudiera formular alegaciones antes de dictar la resolución sancionadora.

El Tribunal Supremo concluye que, cuando se produce una estimación parcial de las alegaciones formuladas frente al acta de disconformidad, lo que conduce al necesario ajuste de la sanción, la Inspección debe emitir una nueva propuesta de sanción rectificadora y ofrecer un nuevo plazo al interesado para que pueda formular alegaciones. Este trámite en el procedimiento sancionador tiene relevancia constitucional y su omisión determina la nulidad de lo actuado, al lesionar manifiestamente un derecho fundamental.

1.9 Derivación de responsabilidad. – La responsabilidad de cada consejero se debe analizar individualmente

Audiencia Nacional. Sentencia de 24 de octubre de 2023

La Administración declaró responsable subsidiario de determinadas deudas de una sociedad a uno de sus consejeros porque, a su juicio, el Consejo de Administración (y, por tanto, el propio consejero declarado responsable) no supervisó correctamente la actuación del consejero delegado de la entidad, ni tampoco sus miembros (incluido el declarado responsable) realizaron las actuaciones debidas para evitar la comisión de infracciones tributarias.

La Audiencia Nacional considera inadmisibile que la Administración tributaria derive la responsabilidad al consejero por el mero hecho de pertenecer al Consejo de Administración. A su juicio, la Administración debe, necesariamente, realizar una exposición justificada y razonada de la conducta concreta del consejero que imposibilitó el cobro de las deudas tributarias derivadas.

1.10 Procedimiento sancionador. – No se puede impugnar la liquidación con ocasión del recurso contra la sanción

Tribunal Supremo. [Sentencia de 20 de noviembre de 2023](#)

Tras un procedimiento de inspección se emitió un acuerdo de liquidación que no fue recurrido y, por tanto, adquirió firmeza. En el posterior procedimiento sancionador se emitió acuerdo en el que se sancionaba por la infracción consistente en la expedición de facturas con datos falsos o falseados, que fue recurrida por el contribuyente.

El Tribunal Supremo resuelve que una decisión administrativa firme (como, en este caso, el acuerdo de liquidación) no puede ser impugnada (salvo por cauces especiales) ni directamente ni en los recursos que se formulen frente a otros actos administrativos (en este caso, el acuerdo sancionador). La tutela judicial efectiva, entendida como el derecho de acceso a la jurisdicción, no se vulnera por el hecho de que no se pueda volver a cuestionar aquello que quedó consentido y firme.

1.11 Procedimiento sancionador. – La sanción por solicitar indebidamente devoluciones se debe cuantificar por el importe de la cantidad indebidamente solicitada, con independencia de la efectivamente devuelta

Tribunal Supremo. [Sentencia de 20 de noviembre de 2023](#)

Los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria (LGT) contemplan dos infracciones cuya conducta típica consiste, respectivamente, en solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales y en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

Según el Tribunal Supremo, estas infracciones se inscriben en lo que la doctrina ha venido calificando como tipos infractores "de peligro" (los comportamientos tipificados no causan un perjuicio económico directo o inmediato, pero podrían haberlo causado si no se hubiera producido una intervención de la Administración tendente a corregirlo) y protegen directamente el interés patrimonial de la Hacienda Pública.

A la vista de lo anterior, el Tribunal Supremo concluye que "la base de las sanciones previstas en los artículos 194.1 y 195.1 de la Ley General Tributaria en aquellos supuestos en los que, a pesar de producirse las conductas típicas, concurre en favor del infractor un derecho a obtener una devolución de ingresos indebidos, debe cuantificarse, respectivamente, por el importe de la cantidad indebidamente solicitada o improcedentemente determinada o acreditada, independientemente de dicha devolución".

1.12 Procedimiento de revisión. – El escrito de alegaciones del recurso de alzada se puede presentar ante cualquier registro de la Administración

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

El director del Departamento de Inspección recurrió en alzada una resolución de un TEAR, presentando sus alegaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en lugar de ante el TEAR que había emitido la resolución. El TEAC remitió el referido escrito al TEAR en la misma fecha, pero el escrito fue recibido por el TEAR días después, una vez transcurrido el plazo máximo de un mes con que contaba el recurrente para presentar su escrito.

El Tribunal Supremo concluye que el escrito de alegaciones de un recurso de alzada se puede presentar en cualquier registro de la Administración del Estado o de otra de las Administraciones Públicas del artículo 2.1 de la Ley de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas, que lo remitirá al órgano competente para tramitar el recurso. Se considerará fecha de presentación aquella en la que el recurrente presente su escrito de esta forma, con independencia de la fecha en que lo reciba el órgano encargado de resolver.

2. Resoluciones

2.1 Impuesto sobre Sociedades. – No se puede aplicar el régimen de ‘patent box’ a las rentas derivadas de las cesiones realizadas en un grupo fiscal por la parte abonada como cesionaria por la entidad creadora del intangible

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 30 de octubre de 2023 ([Criterio 1](#) y [Criterio 2](#))

La entidad creadora de un intangible (dominante de un grupo de consolidación fiscal) aportó dicho intangible a una de sus entidades dominadas. Tras esta aportación, la nueva titular suscribió con las entidades del grupo un acuerdo de cesión de uso del intangible, que beneficiaba a la propia creadora/aportante.

El TEAC recuerda que la cesión de intangibles dentro de un grupo de consolidación no constituye un impedimento para la aplicación de la reducción por el régimen de *patent box*, tal y como afirmó en su [resolución de 23 de marzo de 2022](#). Sin embargo, concluye que dicha reducción no se puede aplicar en un esquema puramente circular como el descrito, en el que la entidad creadora del intangible acaba retribuyendo la cesión como resultado de una serie de operaciones internas. A juicio del tribunal, esta práctica sería contraria al objetivo perseguido por el beneficio fiscal, como ya tuvo ocasión de señalar en su [resolución de 24 de noviembre de 2022 \(1584/2019\)](#).

2.2 IRPF. - Las normas de valoración para la transmisión de participaciones en entidades no cotizadas prevalecen sobre las reglas de valoración de operaciones vinculadas

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 28 de noviembre de 2023](#)

El artículo 37.1.b) de la Ley del IRPF establece una regla especial de valoración para las operaciones de transmisión de participaciones en entidades no cotizadas, en virtud de la cual, salvo prueba de que el importe satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor entre (i) el valor del patrimonio neto del balance al último ejercicio cerrado antes del devengo del impuesto y (ii) el que resulte de capitalizar al 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios cerrados antes del devengo.

En esta resolución se analiza una transmisión de participaciones realizada en 2015 por el valor de adquisición, es decir, con una renta real igual a "0". La Administración recalculó la renta a partir del valor del patrimonio neto según el balance cerrado en 2014 (superior al valor de capitalización indicado en la regla anterior). Se da la circunstancia de que una de las partes era vinculada (administradora) de la entidad adquirente y, por este motivo, el recurrente entiende que era aplicable la regla especial de valoración de operaciones vinculadas del artículo 41 de la Ley del IRPF, en virtud de la cual la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se debe realizar por su valor normal de mercado.

El TEAC concluye que la regla especial de transmisiones de participaciones en entidades no cotizadas prevalece sobre la de operaciones vinculadas, al ser específica para ese tipo de transmisiones, reiterando su conclusión en su [resolución de 3 de julio de 2014 \(6804/2013\)](#).

En todo caso, el tribunal advierte que esta cuestión (prevalencia de una u otra norma) está pendiente de ser resuelta por el Tribunal Supremo ([Auto de admisión de 26 de abril de 2023 -rec. 7097/2022-](#)).

2.3 IRPF. – La deducción por doble imposición por rentas obtenidas en un país con periodo impositivo partido se calcula teniendo en cuenta la parte del impuesto correspondiente a las rentas del ejercicio en el que se aplica la deducción

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. [Resolución de 14 de septiembre de 2023](#)

En el supuesto analizado, el contribuyente realizó trabajos en Reino Unido durante el ejercicio 2017 por los que obtuvo unos rendimientos que quedaron sujetos a tributación en ese territorio. En Reino Unido se da la particularidad de que el período impositivo finaliza en el mes de abril de cada año, de forma que los rendimientos obtenidos durante el año 2017 fueron gravados, en parte, en el período impositivo 2016/2017 y, en parte, en el período impositivo 2017/2018.

El TEAR de Cataluña concluye que en la declaración española del IRPF de 2017 del perceptor se podrán deducir los impuestos satisfechos en Reino Unido atribuibles a las rentas del año 2017, por lo que se deberá calcular qué parte de dichos impuestos se corresponde con rentas recibidas en ese año natural.

2.4 IRPF. – Las retribuciones específicas por trabajos realizados en el extranjero están exentas en su totalidad, con el límite máximo de 60.100 euros

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. [Resolución de 14 de septiembre de 2023](#)

La Ley del IRPF establece una exención por trabajos en el extranjero. El importe de la exención se calcula, en general, aplicando a las retribuciones del empleado la proporción entre los días en el extranjero y los días del año. No obstante, la ley establece también que estarán exentas en su totalidad las retribuciones específicas por ese trabajo en el extranjero.

El TEAR de Cataluña confirma que, efectivamente, la parte de los rendimientos que obtenga el contribuyente solo por el trabajo en el extranjero está íntegramente exenta, con el límite general de 60.100 euros anuales. A estos efectos, el tribunal aclara lo siguiente:

- (i) Será retribución específica por trabajos realizados en el extranjero la satisfecha al trabajador como consecuencia directa e inequívoca de su desplazamiento.
- (ii) No será retribución específica por trabajos realizados en el extranjero el sueldo o salario que se vaya a satisfacer con independencia de si el trabajador va a prestar servicios en el extranjero.

2.5 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. - Las rentas de los artistas por el ejercicio de sus actividades no se pueden calificar automáticamente como artísticas

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 30 de octubre de 2023](#)

Una sociedad residente fiscal en España contrataba a artistas no residentes a través de una entidad también no residente para que realizaran actuaciones en diversas localidades españolas. La Administración entendió que las rentas pagadas a la sociedad no residente estaban sometidas a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, por remunerar actividades artísticas. El retenedor, sin embargo, defendía que parte de las rentas pagadas no derivaban de la realización de actividades artísticas (sometidas a retención), sino de la prestación de servicios accesorios a las actuaciones de los artistas, como los de dirección, producción, transporte, seguridad, o *catering* (beneficios empresariales no sometidos a retención en la fuente).

El TEAC sostiene que no todas las rentas que se deriven directa o indirectamente de una actuación artística deben ser automáticamente calificadas como “rentas artísticas”. La calificación de las rentas exige analizar las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, recayendo la carga de la prueba en el interesado.

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

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 23 de octubre y 20 de noviembre de 2023 ([00/06872/2020/00/00](#), [00/07720/2020/00/00](#) y [00/05766/2020/00/00](#))

El TEAC adopta el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de diciembre de 2022 ([newsletter de enero de 2023](#)) y concluye que, en los supuestos en que se haya ejercitado la opción por el sistema de IVA diferido de importación, no procederá dictar providencia de apremio cuando, aun no habiendo consignado las cuotas de IVA de importación liquidadas por la aduana en la autoliquidación correspondiente, se hubiese procedido posteriormente a ingresar tales cuotas antes de la notificación de la providencia de apremio.

2.7 IAE. – Se analiza la tributación en el IAE de la actividad económica de refino de petróleo

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 21 de junio de 2023](#)

En esta resolución el TEAC aclara que, a efectos del cálculo de la cuota del IAE correspondiente a la actividad de refino de petróleo (grupo 130 de las tarifas del impuesto), se debe tomar como base el volumen refinado en el año inmediato anterior. Si después se producen variaciones superiores a un 20%, el sujeto pasivo deberá presentar una declaración de variación, que producirá efectos a partir del período impositivo siguiente.

Además, a efectos del cálculo de la superficie afecta a la actividad de refino de petróleo, se deben incluir todas las zonas o espacios que estén directamente destinados al desarrollo de la actividad, incluyendo a estos efectos determinadas superficies de viales.

2.8 Procedimiento administrativo. - La tramitación de un procedimiento administrativo por quienes no son funcionarios es causa de nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas y de la resolución que les pone fin

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

Se analiza si es válido un procedimiento administrativo tramitado por un ayuntamiento con la intervención general y permanente de personal auxiliar que no tiene la categoría de personal estatutario o funcional.

El TEAC aplica el criterio fijado por el Tribunal Supremo en su [sentencia de 14 de septiembre de 2020 \(rec. 5442/2019\)](#) y concluye que, si bien la Administración está legitimada para la celebración de contratos de asistencia técnica con entidades privadas, el personal no funcionario no puede desarrollar actuaciones que impliquen el ejercicio de autoridad pública, como son las inherentes a un procedimiento de inspección, cuya tramitación está reservada a quienes tengan la condición de funcionario público. Además, el hecho de que los actos administrativos emanados del procedimiento hayan sido firmados por funcionarios públicos no los valida automáticamente, puesto que la firma no garantiza que aquel se haya tramitado por sujetos vinculados al órgano competente por una relación funcional.

La consecuencia del desarrollo de las referidas funciones por parte del personal no habilitado será la nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas y, por tanto, de la resolución que ponga fin al procedimiento de que se trate.

2.9 Procedimiento de recaudación. - El acto de ejecución de un acuerdo amistoso que reconoce la improcedencia de una liquidación da derecho al reembolso del coste de las garantías

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de [21 de marzo](#) y de [20 de noviembre](#) de 2023

La LGT establece la obligación de reembolsar al contribuyente el coste de las garantías constituidas para suspender el ingreso de una liquidación, siempre que esta haya sido declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.

El TEAC entiende que esta regla también es aplicable en relación con la suspensión de la ejecución de deudas derivadas de liquidaciones posteriormente anuladas o parcialmente anuladas conforme a un acuerdo amistoso. Según el tribunal, aunque el acuerdo alcanzado en un procedimiento amistoso no tiene la consideración de resolución administrativa firme, sí la tiene el acto de ejecución por el que se acuerda rectificar la liquidación inicialmente emitida, a fin de que se emitan otras nuevas en las que se reflejen los efectos del acuerdo amistoso.

3. Consultas

3.1 Impuesto sobre Sociedades. - La transmisión del patrimonio de una entidad francesa a su socio único residente en España con motivo de su disolución sin liquidación no permite aprovechar las pérdidas por la extinción de la participación

Dirección General de Tributos. Consulta [V3057-23](#), de 23 de noviembre de 2023

Una entidad española es socio único de una sociedad francesa. Debido a las pérdidas que acumula esta, se está planteando su liquidación. De conformidad con la legislación francesa, la disolución de una entidad con socio único implica la transmisión automática de su patrimonio, sin liquidación, al socio.

El artículo 21.8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que serán deducibles las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que esta sea consecuencia de una operación de reestructuración. A la vista de este precepto, la DGT concluye que la entidad española no podrá integrar en su base imponible del período en el que se lleve a cabo la extinción de la filial las pérdidas generadas con ocasión de dicha extinción, en la medida en que la operación de disolución sin liquidación produce unos resultados análogos a los derivados de una operación de reestructuración (transmisión automática de pleno derecho de todos los activos y pasivos de la entidad participada a su socio único, sin liquidación).

3.2 Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables. - Se admite el método de balance de masas para acreditar el plástico reciclado químicamente

Dirección General de Tributos. Consulta [V3042-23](#), de 22 de noviembre de 2023

La base imponible del impuesto sobre envases de plástico no reutilizables está constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

En el caso de reciclado mecánico, la norma establece que la cantidad de plástico reciclado deberá ser certificada mediante una entidad acreditada para emitir certificación al amparo de la norma UNE-EN 15343:2008 «Plásticos. Plásticos reciclados. Trazabilidad y evaluación de conformidad del reciclado de plásticos y contenido en reciclado» o las normas que las sustituyan.

En el supuesto de plástico reciclado químicamente, la cantidad de plástico reciclado se acreditará mediante el certificado emitido por la correspondiente entidad acreditada o habilitada a tales efectos. A este respecto, la DGT ha admitido la validez de la certificación emitida por una entidad acreditada mediante el sistema de balance de masas (consistente en una contabilidad de entradas y salidas de masa en un proceso o de una parte de éste) para acreditar la condición de plástico reciclado, siempre que se especifique la cantidad, expresada en kilogramos de plástico reciclado.

3.3 Impuesto sobre Sociedades. – Se analiza la contabilización y deducibilidad de los gastos por extinciones laborales en relación con el personal traspasado a otra entidad

Dirección General de Tributos. Consulta [V3001-23](#), de 16 de noviembre de 2023

Una entidad traspasó en el año X diversas ramas de actividad a otras entidades, lo que implicó la cesión del personal asociado. En los acuerdos entre la entidad cedente y las adquirentes, la primera se comprometió a asumir el coste derivado de las futuras desvinculaciones de los empleados traspasados. Tanto la entidad cedente como las cesionarias pertenecían al mismo grupo.

En el contexto de la salida del grupo de las entidades adquirentes, se suscribió un acuerdo con la representación de los trabajadores de todo el grupo y la representación de dichas sociedades para la desvinculación de determinados colectivos de trabajadores, entre ellos algunos de los trabajadores traspasados. Este acuerdo se adoptó en el año posterior al del traspaso de las ramas de actividades (X+1). El plan de extinciones laborales se instrumentó a través de seguros de rentas diferidas, cuyas primas fueron pagadas a la entidad aseguradora en el año X+2. La parte correspondiente a las primas de los empleados recibidos en el traspaso fue refacturada a la entidad transmitente.

La DGT señala lo siguiente:

- (i) Desde que se alcanzó el acuerdo de desvinculación (año X+1) se generó una expectativa válida para los trabajadores y, en consecuencia, unas obligaciones implícitas en sede de la sociedad cedente de asumir ciertos costes de las extinciones laborales. En consecuencia, esta sociedad debió contabilizar en dicho ejercicio la

correspondiente provisión, que no sería deducible hasta que las contraprestaciones económicas pactadas fueran exigibles por los trabajadores.

- (ii) Por su parte, en relación con dichas indemnizaciones, las entidades cesionarias no tendrían que reconocer contablemente ningún gasto de personal ni tampoco un ingreso por la refacturación, dado que se debe entender que, en relación con dichas indemnizaciones, solo actuaban de intermediarias.

3.4 Impuesto sobre Sociedades. - El límite adicional para la deducibilidad de gastos financieros destinados a la adquisición de sociedades que se integran en el grupo fiscal es previo al límite general

Dirección General de Tributos. Consulta [V2969-23](#), de 13 de noviembre de 2023

Una entidad suscribe un préstamo para la adquisición de otra entidad. Con posterioridad, todas ellas pasan a tributar en el régimen de consolidación fiscal. El beneficio operativo del grupo fiscal, sin tener en cuenta el beneficio operativo de la propia entidad adquirida, es negativo. En el grupo no hay otros gastos financieros distintos derivados de los de dicha adquisición.

La DGT analiza la deducibilidad de los gastos financieros y recuerda que, en este tipo de operaciones, se deben tener en cuenta dos límites:

- (i) Por una parte, el límite general del 30% del beneficio operativo del grupo fiscal (art. 16.1 de la ley).
- (ii) Por otra parte, el límite adicional para los gastos financieros derivados del endeudamiento destinado a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo fiscal, que asciende al 30% del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo en los períodos impositivos que se inicien en los 4 años posteriores a dicha adquisición (art. 67.b de la ley).

Según la DGT, este segundo límite es adicional y previo al general, por lo que se debe aplicar en primer lugar. Es decir, solo una vez determinado el importe de los gastos financieros netos que sean deducibles por aplicación de la regla especial, tales gastos se deberán sumar a todos los demás gastos financieros netos que pudiera tener la entidad para aplicar el límite general.

Sin embargo, si en un período impositivo el beneficio operativo de la entidad adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, sin incluir el correspondiente a la entidad adquirida, no fuera positivo, el grupo fiscal no podrá deducir ningún gasto financiero neto (ni siquiera el millón de euros mínimo previsto en el artículo 16 de la ley), teniendo en cuenta que en el caso analizado no hay gastos financieros adicionales a los derivados del préstamo antes mencionado.

3.5 Impuesto sobre Sociedades. – Los dividendos distribuidos tras un canje de valores acogido al régimen de neutralidad fiscal generan un ingreso fiscal en la sociedad beneficiaria del canje

Dirección General de Tributos. Entre otras, consultas [V2683-23](#), [V2662-23](#) y [V2663-23](#), de 2 de octubre de 2023, [V2729-23](#), de 6 de octubre de 2023 y [V2751-23](#), de 10 de octubre de 2023

La DGT analiza diversas operaciones de canje de valores acogidas al régimen de neutralidad fiscal, tras las cuales se reparten dividendos por la sociedad aportada a la sociedad beneficiaria del canje. En relación con el tratamiento de estos dividendos, la DGT concluye de la siguiente forma:

- (i) Contablemente, la sociedad perceptora de los dividendos deberá reconocer un ingreso por la parte que proceda de resultados generados a partir de la fecha de adquisición de las participaciones (que será la fecha del canje); mientras que la parte que corresponda con resultados generados antes del canje minorará el valor contable de la inversión.
- (ii) En el Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, si el canje se ha realizado con amparo en el régimen de neutralidad fiscal, todos los dividendos se considerarán ingreso fiscal en virtud del principio de subrogación, en la medida en que el valor de la participación aportada y su antigüedad se mantendrán en la entidad beneficiaria del canje. Este ingreso se podrá beneficiar del régimen de exención de dividendos siempre que se cumplan los requisitos para ello.

3.6 Impuesto sobre Sociedades. - El cambio en las condiciones del derecho de superficie obliga a realizar las correcciones valorativas por cambios en estimaciones contables

Dirección General de Tributos. Consulta [V2401-23](#), de 6 de septiembre de 2023

Una entidad constituyó un derecho de superficie sobre un terreno de su propiedad, a cambio de un canon periódico y de la reversión de la construcción una vez finalizado el contrato. En su contabilidad registró el activo por el derecho de propiedad sobre el inmueble contra un ingreso, que estimó por el valor actualizado del edificio a la finalización del contrato. Antes de este momento, se acordó con la superficiaria la tramitación de un proyecto de reforma integral sobre el inmueble, que suponía la demolición total del edificio existente y la construcción de un nuevo edificio comercial, así como la ampliación del plazo del derecho de superficie. Tras consultar al ICAC, la DGT concluye de la siguiente forma:

- (i) Tratamiento contable (según el ICAC): se deberán efectuar correcciones valorativas sobre el activo que tengan en cuenta la nueva duración del derecho de superficie y el posible cambio en la estimación del importe actualizado del edificio. Estas correcciones se calificarán como cambios en las estimaciones contables, se aplicarán prospectivamente y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias (o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto).

- (ii) Tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades:
 - (a) Si contablemente procediera registrar un menor valor del activo, se trataría de una baja por diferencia de valor con arreglo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª del Plan General Contable (PGC) y no de una pérdida por deterioro de valor del activo. Por este motivo, el gasto se integrará en la base imponible del ejercicio de su devengo, en la medida en que no se trata de un deterioro de valor y, por tanto, no es aplicable el artículo 13 de la ley del impuesto.
 - (b) En caso contrario, se registrará un ingreso, que se integrará en la base imponible del período impositivo de devengo.

3.7 IRPF. - El tipo mínimo de retención del 2% no es aplicable en los contratos indefinidos adscritos a obra ni en los contratos fijos discontinuos

Dirección General de Tributos. Consulta [V3107-23](#), de 28 de noviembre de 2023

El Reglamento del IRPF establece que el tipo de retención no podrá ser inferior al 2% en los contratos o relaciones de duración inferior al año. Se plantea si este tipo mínimo se aplica a los contratos indefinidos adscritos a obra en el sector de la construcción y a los contratos fijos discontinuos.

La DGT concluye que, conforme a la legislación laboral, estos contratos se corresponden con contratos indefinidos, es decir, no tienen establecidos límites temporales en su duración, lo que comporta la existencia de una relación de carácter permanente y por tiempo indefinido con la empresa. En consecuencia, el importe de la retención se determinará conforme con el procedimiento general, sin que sea aplicable el tipo mínimo del 2%.

3.8 IRPF. – Se analiza el tratamiento de los rendimientos por el ejercicio de opciones sobre acciones cuando ya no se es empleado de la entidad que las concedió

Dirección General de Tributos. Consulta [V2721-23](#), de 6 de octubre de 2023

Un contribuyente que dispone de opciones sobre acciones concedidas por una empresa extranjera se plantea ejercitar dichas opciones cuando ya no trabaja para esa entidad. En relación con las consecuencias de este ejercicio, la DGT señala lo siguiente:

- (i) Las rentas derivadas de la concesión o ejercicio de opciones sobre acciones de una empresa a sus empleados o a los trabajadores de otras entidades de su grupo por su condición de tales se califican como rendimiento del trabajo en especie, con independencia de que en el momento en que se devengue la renta el contribuyente ya no preste sus servicios para el grupo.
- (ii) Si las opciones son intransmisibles *inter vivos* el rendimiento se devengará cuando se ejerciten. La renta se valorará por la diferencia positiva entre el valor de mercado de la acción el día en que se ejercite la opción y la cantidad satisfecha, en su caso, por dicha opción.

- (iii) Si en el momento del ejercicio de las opciones el contribuyente ya no es empleado del grupo concedente, no será de aplicación la exención por entrega de acciones a empleados, puesto que esta exige que la entrega se realice a trabajadores en activo en la entidad o el grupo concedentes.
- (iv) Se podrá aplicar la reducción del 30% si el plazo entre la concesión de los derechos de opción y su ejercicio supera dos años, siempre que en los cinco períodos impositivos anteriores el consultante no hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción.

3.9 IVA e IRPF. – Se analiza la deducibilidad de las cuotas y gastos soportados por el suministro de Internet y gastos de telefonía móvil de uso mixto

Dirección General de Tributos. Consulta [V2554-23](#), de 25 de septiembre de 2023

La DGT analiza la deducibilidad de ciertos gastos generales (suministro de Internet al inmueble afecto parcialmente a la actividad y gastos de telefonía móvil de uso mixto) y concluye de la siguiente forma:

- (i) Suministros en inmuebles parcialmente afectos a la actividad:
 - (a) IVA. La DGT cambia de criterio de conformidad con la reciente [resolución en unificación de criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central \(TEAC\) de 19 de julio de 2023](#). En concreto, admite la deducibilidad proporcional de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (como el acceso a Internet) vinculados a la vivienda parcialmente afecta a la actividad profesional.
 - (b) IRPF. La DGT alude a la actual redacción de la regla 5ª del artículo 30.2 de la Ley del IRPF, introducida por la Ley 6/2017, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo. Conforme a esta redacción, para la determinación del rendimiento de la actividad se pueden deducir los gastos de suministros de la vivienda (entre otros, el acceso a Internet), cuando el contribuyente afecta parcialmente su vivienda al desarrollo de la actividad económica. En particular, la norma permite la deducción del 30% de la proporción entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad y la superficie total de la vivienda (salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior).
- (ii) Cuotas de telefonía móvil en teléfonos de uso mixto: Tanto a efectos de IVA como a efectos del IRPF la DGT concluye que (i) las cuotas de IVA soportadas no son deducibles y (ii) los gastos no se pueden considerar deducibles en la determinación del rendimiento neto de la actividad, cuando el teléfono se utilice para uso privado y para la actividad económica y no exclusivamente para este último fin.

3.10 Impuesto sobre el Patrimonio. - El requisito de funciones de dirección no se puede cumplir por otra persona del grupo familiar si la exención es por participación individual

Dirección General de Tributos. Consulta [V2390-23](#), de 5 de septiembre de 2023

La consultante es titular de forma individual del 11,50% de las acciones de una sociedad anónima y su cónyuge del 3,5%. Este último desarrolla la labor de director del departamento

comercial de la entidad y su remuneración representa más del 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal del ejercicio. Se plantea si se cumplen los requisitos para la aplicación de la exención por empresa familiar.

La DGT advierte que en este caso no se cumpliría el requisito relativo al ejercicio de funciones directivas, pues la consultante no ejerce efectivamente funciones de dirección en la entidad. No es relevante a estos efectos que estas funciones sean ejercitadas por su cónyuge, dado que este no alcanza la participación mínima del 5% a nivel individual y el grupo familiar no alcanza conjuntamente el porcentaje mínimo del 20%.

3.11 IAE. - Los sujetos pasivos dedicados al arrendamiento de viviendas solo deben tributar por los inmuebles efectivamente alquilados

Dirección General de Tributos. Consulta [V3227-23](#), de 13 de diciembre de 2023

La DGT aclara que la tributación en el IAE por el epígrafe 861.1 “Alquiler de viviendas” tendrá lugar únicamente por aquellas viviendas que estén efectivamente alquiladas.

En consecuencia, al momento de iniciar la actividad el sujeto pasivo solo deberá presentar declaración de alta por el impuesto cuando el valor catastral total de las viviendas efectivamente alquiladas en todo el territorio nacional supere el umbral mínimo previsto para este epígrafe del IAE (601.012 euros).

4. Normativa

4.1 Canarias: Se modifican el IGIC y el Impuesto sobre las Labores de Tabaco y se aprueban medidas en relación con el REF

El 30 de diciembre de 2023 se publicó la [Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024](#) en la que, entre otros, se introducen numerosas modificaciones en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y en el Impuesto sobre las Labores de Tabaco.

En nuestra [Publicación de 30 de diciembre de 2023](#) se resumen estas novedades.

Además, el 28 de diciembre de 2023 se publicó el [Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre](#), al que nos referimos más adelante, en el que se introdujeron novedades en el Régimen Económico Fiscal de Canarias (REF) que resumimos en nuestra [Publicación de 28 de diciembre de 2023](#).

4.2 Se publican los precios medios de venta para 2024 de determinados medios de transporte a efectos de comprobación de valores

En el BOE de 29 de diciembre de 2023 se publicó la [Orden HFP/1396/2023, de 26 de diciembre](#), por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

4.3 Se introducen modificaciones en diversos modelos tributarios y se amplía la posibilidad de domiciliar el pago de autoliquidaciones a través de cuentas abiertas en entidades no colaboradoras de la Zona SEPA

En el BOE de 29 de diciembre de 2023 se publicó la [Orden HFP/1397/2023, de 26 de diciembre](#), por la que se modifican varias órdenes ministeriales en relación con diversos modelos tributarios. En concreto, se introducen modificaciones en los modelos siguientes:

- (i) **Modelos 030, 036 y 037 (declaraciones censales)**. Se precisa que el suministro del número de teléfono y/o la dirección de correo electrónico implican la concesión de la autorización para que estos sean utilizados para realizar avisos de carácter meramente informativo, no solo por la AEAT, sino también por los órganos económico-administrativos.
- (ii) **Modelo 390 (resumen anual de IVA)**. Se habilita el modelo para poder consignar los diferentes tipos de recargo de equivalencia vigentes en el ejercicio 2023 distintos de los previstos en el artículo 165 de la Ley de IVA.
- (iii) **Modelo 289 (declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua)**. Se incluye a Túnez en los anexos I (jurisdicciones de los residentes sobre los que las instituciones financieras deben presentar el modelo) y II (jurisdicciones participantes a los efectos de la identificación de la residencia de las personas que tienen la titularidad o el control de cuentas financieras y de informar sobre dichas cuentas en el ámbito de la asistencia mutua) de la orden reguladora del modelo
- (iv) **Modelo 345 (declaración informativa de planes, fondos de pensiones sistemas alternativos y similares)**. Se incluye una subclave específica para que las entidades gestoras puedan informar de las aportaciones de trabajadores por cuenta propia o autónomos.

Además, en relación con la presentación electrónica de **autoliquidaciones con resultado a ingresar cuando el pago se realice mediante domiciliación bancaria**, se establece que será posible la domiciliación del pago a través de cuentas abiertas en una entidad no colaboradora perteneciente a la Zona Única de Pagos en Euros (Zona SEPA).

4.4 Se introducen numerosas modificaciones tributarias en el último decreto anticrisis del año 2023

En el BOE de 28 de diciembre de 2023 se publicó el [Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre](#), por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía.

En nuestra [Publicación](#) de la misma fecha se han resumido las principales novedades.

4.5 Se modifican los reglamentos del IVA, impuestos especiales y procedimientos amistosos

En el BOE de 28 de diciembre de 2023 se publicó el [Real Decreto 1171/2023, de 27 de diciembre](#), por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Reglamento de los Impuestos Especiales y el Reglamento de procedimientos amistosos en

materia de imposición directa. A continuación se resumen las novedades que se introducen en cada uno de estos reglamentos:

- (i) Reglamento del IVA
- (a) **Servicios de pago.** La Ley 11/2023, de 8 de mayo de trasposición de directivas de la Unión Europea, modificó la Ley 27/1992, de 28 de diciembre, para introducir nuevas obligaciones con los proveedores de servicios de pago. Se completa ahora la trasposición de las directivas, precisando en el reglamento de IVA el contenido de los registros de los proveedores de servicios de pago.
- Además, el 30 de diciembre de 2023 se ha aprobado el modelo 379, de «Declaración informativa sobre pagos transfronterizos» mediante la [Orden HFP/1415/2023, de 28 de diciembre](#), para que los citados proveedores de servicios de pago den cumplimiento a la referida obligación.
- (b) **Normativa aduanera comunitaria.** Se introducen modificaciones en relación con las exenciones aplicables a las exportaciones de bienes efectuadas por quien tenga la condición de exportador (de conformidad con lo dispuesto en la normativa aduanera) distinto del transmitente o del adquirente de bien, así como la nueva regulación legal de las situaciones de depósito temporal y los regímenes aduaneros y fiscales.
- (c) **Recuperación del IVA devengado de créditos incobrables.** Se introducen modificaciones en relación con la modificación de la base imponible en caso de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro.
- (d) **Procedimiento de devolución de IVA soportado en España por empresarios y profesionales no establecidos en la Comunidad.** Se especifica que no será necesario aportar el poder de representación con carácter previo a la presentación de la solicitud.
- (ii) Reglamento de IIEE: Se hace extensiva la obligación del uso de precintas en la circulación de todas las labores del tabaco fuera del régimen suspensivo y se efectúan los ajustes técnicos pertinentes en el resto del articulado de la norma.
- (iii) Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa: Se recoge la obligación de que las autoridades competentes comuniquen las causas de terminación del procedimiento amistoso a las demás autoridades competentes de los Estados miembros afectados.

4.6 Se publican los tipos de interés efectivo anual para el primer trimestre de 2024, para calificar a efectos tributarios determinados activos financieros

En el BOE de 27 de diciembre de 2023 se publicó la [Resolución de 20 de diciembre de 2023](#), por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el primer trimestre natural de 2024, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros. Los tipos son los siguientes:

- Activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años: 2,596 por 100.

- Activos con plazo superior a cuatro años, pero igual o inferior a siete: 2,667 por 100.
- Activos con plazo de diez años: 2,888 por 100.
- Activos con plazo de quince años: 2,871 por 100.
- Activos con plazo de treinta años: 3,572 por 100.

4.7 Se desarrollan el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA para 2023

En el BOE de 21 de diciembre de 2023 se publicó la [Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre](#), por la que se desarrollan para 2024 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

En la orden se mantiene la cuantía de los signos, índices, módulos, reducciones e instrucciones de 2023.

En relación con el IRPF, destaca lo siguiente:

- (i) La reducción general para 2023 será del 5% sobre el rendimiento neto de módulos aplicable a todos los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación objetiva.
- (ii) Se mantienen para 2024 (i) la minoración del 35% del precio de adquisición del gasóleo agrícola y del 15% del precio de adquisición de los fertilizantes, para el desarrollo de las actividades agrícolas y ganaderas, (ii) la reducción especial para las actividades económicas desarrolladas en la isla de la Palma; y (iii) la reducción para las actividades económicas desarrolladas en Lorca.

4.8 Se modifica la normativa del mecenazgo

En el BOE de 20 de diciembre de 2023 se ha publicado el [Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre](#), por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo que, entre otras, modifica la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Ley 49/2002). Las modificaciones introducidas entrarán en vigor el 1 de enero de 2024. En nuestra [Publicación de 20 de diciembre de 2023](#) se resumen las principales novedades en el ámbito tributario.

4.9 Se publican los requisitos que deberán cumplir los sistemas y programas informáticos o electrónicos de facturación

En el BOE de 6 de diciembre de 2023 se publicó el [Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre](#), por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

En nuestra [publicación](#) de diciembre de 2023 se resumen las principales novedades de esta norma.

4.10 Se aprueba el desarrollo reglamentario del nuevo régimen de impatriados

En el BOE de 6 diciembre de 2023 se publicó el [Real Decreto 1008/2023, de 5 de diciembre](#), en el que realiza el desarrollo reglamentario derivado de la nueva configuración del régimen de trabajadores desplazados a territorio español (régimen de impatriados) que se introdujo con la Ley 28/2022 de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. En nuestra [publicación](#) de 11 de diciembre de 2023 se resumen las principales novedades de esta norma.

Posteriormente, en el BOE de 15 de diciembre de 2023 se publicó la [Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre](#), en virtud de la cual se aprueban los modelos de comunicación y de declaración adaptados al contenido del régimen en su versión vigente desde 1 de enero de 2023. En concreto, se aprueban los siguientes modelos:

- (i) **Modelo 151** de declaración.
- (ii) **Modelo 149** de comunicación para el ejercicio de la opción por este régimen especial.

Se prevé que los contribuyentes que hayan adquirido su residencia en España en 2023 como consecuencia de un desplazamiento a territorio español en 2022 o en 2023 antes de la entrada en vigor de esta orden, podrán ejercitar esta opción en el plazo máximo de 6 meses desde el 16 de diciembre de 2023, salvo que el reglamento otorgue un plazo superior.

GARRIGUES

Departamento Tributario

Síguenos en:

[!\[\]\(4729e517bc6a7cd81c8025b9646574fb_img.jpg\) in](#) [!\[\]\(90a2fb2f2c617b26262139ae4159c0a0_img.jpg\)](#) [!\[\]\(40394d85fb59f1a516df36b5a2680ad2_img.jpg\)](#) [Blog](#)

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

garrigues.com