

# Newsletter Tributario

---

España

**GARRIGUES**

Noviembre 2023

## Índice

**1. Sentencias**

- 1.1** Libre circulación de capitales. - Es contrario al Derecho de la UE gravar a un tipo impositivo distinto los intereses procedentes de instrumentos de deuda en función del lugar de residencia del emisor
- 1.2** Impuesto sobre Sociedades. – Los Estados miembros no pueden incluir requisitos adicionales a los de la Directiva para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal
- 1.3** Impuesto sobre Sociedades. – Las retribuciones de los altos directivos de las empresas son deducibles aunque sean consejeros, si responden a servicios reales
- 1.4** Impuesto sobre Sociedades. – Las deducciones de I+D+i se pueden aplicar aunque no hayan sido consignadas en la autoliquidación del ejercicio en que se generaron
- 1.5** Impuesto sobre Sociedades. – En los contratos de ‘cash pooling’ la obligación de retener surge en las liquidaciones de intereses realizadas en periodos inferiores al momento de su exigibilidad pactada
- 1.6** IRPF. – Las facturas simplificadas son válidas para la deducibilidad de ciertos gastos, como los de adquisición de vestuario por un abogado
- 1.7** ITGSF. - El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es constitucional
- 1.8** ITPyAJD. – La base imponible de la modalidad de operaciones societarias es cero en la reducción de capital con condonación de dividendos pasivos no exigibles
- 1.9** IBI. - Se declara la nulidad parcial de la ordenanza del IBI de Barcelona por establecer un tipo de gravamen diferenciado para un uso distinto de los previstos en la normativa catastral

- 1.10** Tasas/Covid-19. - La reducción de la cuota del IAE durante el estado de alarma no es aplicable a una tasa local por la recogida de residuos urbanos
- 1.11** Procedimiento de revisión. – La Administración no puede remitir de forma espontánea complementos al expediente administrativo inicialmente remitido
- 1.12** Procedimiento administrativo y de revisión. – El índice debe permitir una consulta ordenada de toda la documentación obrante en el expediente electrónico
- 1.13** Procedimiento de valoración. - La falta de motivación del informe pericial de la Administración es un vicio material que no puede ser subsanado mediante una retroacción de actuaciones
- 1.14** Procedimiento sancionador. – El plazo de prescripción de la sanción por emisión de facturas falsas comienza cuando finaliza cada período de liquidación

## 2. Resoluciones

- 2.1** Procedimiento administrativo. – Debe ser anulada la liquidación que se emita sin respeto al alcance de las actuaciones
- 2.2** IRPF. – Los tiques justificativos de gastos en otro territorio no son prueba de la residencia, al no ser nominativos
- 2.3** IVA. – La deducción de las cuotas soportadas y la compensación de las cuotas de periodos anteriores constituyen un derecho del contribuyente y no una opción
- 2.4** Procedimiento administrativo. – Se pueden aportar pruebas en vía de revisión administrativa, siempre que ello no derive de una actitud maliciosa del interesado
- 2.5** Procedimiento sancionador. - Las infracciones por acreditación indebida de créditos fiscales y por declarar

incorrectamente la renta neta sin defecto de ingreso son independientes y complementarias

**2.6** Procedimiento sancionador. - El lugar de residencia del obligado no es causa de exoneración de su responsabilidad por la desatención de requerimientos debidamente notificados

**2.7** Procedimiento sancionador. - El plazo para sancionar la presentación de autoliquidaciones fuera de plazo se computa desde que se realizó la presentación extemporánea

### 3. Consultas

**3.1** Impuesto sobre Sociedades. – Si la tesorería recibida en el reparto de dividendos se destina al desarrollo de la actividad, la entidad puede no ser patrimonial

**3.2** Impuesto sobre Sociedades. – Se analizan los efectos fiscales de una fusión entre dos entidades residentes en la UE que involucra a dos grupos de consolidación fiscal españoles

### 4. Normativa

**4.1** Se actualizan diversos modelos de suministro de información

**4.2** Se aprueba el modelo 281 y se regulan los requisitos del libro registro de operaciones de comercio de bienes corporales realizadas en la ZEC sin que las mercancías transiten por territorio canario

**4.3** Se publican los días inhábiles a efectos del cómputo de plazos administrativos para el año 2024

**4.4** Se comunica la conclusión de los procedimientos internos para la aplicación del Convenio multilateral en relación con México, Túnez, Vietnam y Finlandia

## 1. Sentencias

### 1.1 Libre circulación de capitales. - Es contrario al Derecho de la UE gravar a un tipo impositivo distinto los intereses procedentes de instrumentos de deuda en función del lugar de residencia del emisor

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de octubre de 2023. [Asunto C-312/22](#)**

La normativa portuguesa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece un tipo de gravamen del 20% para los intereses derivados de obligaciones e instrumentos de deuda que provengan de entidades residentes en territorio portugués, mientras que los rendimientos equivalentes de sociedades residentes en terceros países son gravados a un tipo progresivo que puede alcanzar el 40%.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) considera que una normativa nacional como la descrita es contraria a la libre circulación de capitales, porque hace depender el tipo impositivo aplicable del lugar de residencia de la entidad que los abona, generando así un trato discriminatorio entre los contribuyentes en función del Estado en el que realizan sus inversiones.

### 1.2 Impuesto sobre Sociedades. – Los Estados miembros no pueden incluir requisitos adicionales a los de la Directiva para la aplicación del régimen de neutralidad fiscal

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 16 de noviembre de 2023. [Asunto C-318/22](#)**

La Administración tributaria húngara concluyó que una escisión parcial no se podía acoger al régimen de neutralidad fiscal previsto en la normativa de Hungría que transponía la Directiva 2009/133/CE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Según la ley húngara, las escisiones parciales solo se pueden acoger a dicho régimen si se realiza una reducción de capital en la sociedad escindida, lo que no ocurría en el supuesto analizado.

Aunque la escisión era de naturaleza puramente interna, el TJUE se declara competente para analizar la compatibilidad entre el derecho nacional y la directiva en el supuesto analizado. Según el tribunal:

- (a) En general, corresponde al derecho interno y, por tanto, a la competencia de los órganos jurisdiccionales de cada Estado, tomar en consideración los límites que el legislador nacional haya podido poner a la aplicación del derecho de la Unión a situaciones puramente internas.
- (b) No obstante, el legislador húngaro se remite expresamente al derecho de la UE, sin establecer límites en dicha remisión y sin diferenciar entre las escisiones que se producen en un contexto nacional y las que se realizan con la participación de entidades de diferentes Estados miembros.

Asumida esa competencia, el TJUE analiza el supuesto en cuestión y concluye que la directiva no deja a los Estados miembros un margen de maniobra en su transposición que les permita supeditar la aplicación del régimen de neutralidad fiscal a requisitos adicionales (internos), pues ello equivaldría (como en el caso analizado) a excluir de dicho régimen a aquellas sociedades que estuviesen participadas por un único socio.

### **1.3 Impuesto sobre Sociedades. – Las retribuciones de los altos directivos de las empresas son deducibles aunque sean consejeros, si responden a servicios reales**

#### **Tribunal Supremo. [Sentencia de 2 de noviembre de 2023](#)**

En esta sentencia, el Tribunal Supremo analiza si son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades las retribuciones satisfechas a los directores generales de las sociedades con contrato laboral de alta dirección, que a su vez sean vocales de su consejo de administración. La respuesta es afirmativa.

El tribunal se remite a su sentencia de 27 de junio de 2023 ([ver publicación de 6 de julio de 2023](#)), y realiza los siguientes razonamientos:

- (a) No puede existir liberalidad cuando se remuneran servicios reales no discutidos, sea o no aplicable la teoría del vínculo. La postura contraria infringe el Derecho de la UE, al hacer de peor condición a los trabajadores que forman parte del órgano de administración.
- (b) Tampoco estamos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, a tenor de la repetida jurisprudencia del propio tribunal en relación con la deducibilidad de los intereses de demora, en virtud de la cual solo entran en esta categoría los gastos derivados de sobornos y conductas similares.
- (c) Además, no es razonable que los administradores desempeñen funciones ejecutivas gratuitamente o sin posibilidad de que el pagador se deduzca el gasto.
- (d) Si estuviéramos ante una donación, la renta no tributaría en el IRPF, sino en el Impuesto sobre Sucesiones, de gestión autonómica.

Conforme a lo anterior, el tribunal concluye que son deducibles las retribuciones satisfechas a los directores generales de las sociedades con contrato laboral de alta dirección que, al mismo tiempo, formen parte como vocales de sus consejos de administración, siempre que correspondan con una prestación de servicios reales, efectivos y no discutidos.

### **1.4 Impuesto sobre Sociedades. – Las deducciones de I+D+i se pueden aplicar aunque no hayan sido consignadas en la autoliquidación del ejercicio en que se generaron**

#### **Tribunal Supremo. [Sentencia de 24 de octubre de 2023](#)**

El Tribunal Supremo analiza si es posible aplicar la deducción por I+D+i dentro del período máximo establecido en la norma sin que se haya acreditado en la autoliquidación del ejercicio en que se efectuaron los correspondientes gastos e inversiones y la respuesta es afirmativa.

Según el tribunal, el fundamento de la deducción es material. Es decir, el derecho a su aplicación surge de la concurrencia de los requisitos materiales dispuestos al efecto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y está limitado a 18 años. Por tanto, no se pierde el derecho a la deducción si no se cumple puntualmente el requisito formal de su previa consignación en la autoliquidación del ejercicio en que se generó o, en su defecto, de la rectificación de dicha autoliquidación, siempre que se respete el citado límite temporal.

El tribunal da una especial relevancia a las resoluciones de la DGT que admiten la posibilidad de aplicar deducciones sin necesidad de que hayan sido consignadas en la autoliquidación correspondiente o de que se haya seguido un procedimiento de rectificación (V0802-11, V0297-12 y V2400-14), pero no menciona las resoluciones posteriores V1510-22 y V1511-22 ([newsletter Tributario de julio y agosto de 2022](#)), en las que la DGT modificó este criterio.

Finalmente, el tribunal precisa que su conclusión no es trasladable a otras deducciones, dado que este trato específico en las deducciones por I+D+i deriva de la singularidad y características especiales de su regulación.

## 1.5 Impuesto sobre Sociedades. – En los contratos de ‘cash pooling’ la obligación de retener surge en las liquidaciones de intereses realizadas en periodos inferiores al momento de su exigibilidad pactada

**Tribunal Supremo.** [Sentencia de 19 de octubre de 2023](#)

En un contrato de *cash pooling* se acordó que los intereses se calcularían mensualmente, si bien se acumularían al capital pendiente, no siendo pagaderos hasta determinadas fechas establecidas en el acuerdo.

Según el Tribunal Supremo, las retenciones sobre los intereses se deberán practicar mensualmente y no en el momento de la exigibilidad fijada en el contrato, dado que, en virtud del propio contrato, los intereses calculados mensualmente se acumulan al principal de la operación. Lo relevante, por tanto, es que la cantidad resultante de cada liquidación mensual de intereses se ha integrado en el patrimonio del acreedor y es aportada a la cuenta como una entrega más realizada por dicho acreedor.

## 1.6 IRPF. – Las facturas simplificadas son válidas para la deducibilidad de ciertos gastos, como los de adquisición de vestuario por un abogado

**Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.** [Sentencia de 27 de julio de 2023](#)

En el marco de unas actuaciones de comprobación, la Administración rechazó la deducibilidad de diversos gastos que el contribuyente (abogado) había deducido al calcular el rendimiento neto de su actividad, entre otros, los derivados de la adquisición de corbatas y trajes a medida. Posteriormente, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña aceptó la deducibilidad del gasto relativo a la confección del traje a medida, pero rechazó la del gasto relacionado con las corbatas, porque no estaba soportado en factura sino en un tique.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña confirma, sin embargo, la deducibilidad del gasto por la compra de las corbatas, al igual que el relativo a la confección del traje a medida, dado que estas prendas constituyen un complemento casi indispensable del formalismo que se le ha reconocido a la actividad profesional de la abogacía y, por tanto, está vinculado a la actividad económica. Según el tribunal, aunque la factura simplificada no es una factura

completa, en el procedimiento no se ha probado que no se estuviera en uno de los supuestos en que este tipo de facturas es válido y, además, el obligado tributario ha acreditado el cargo en su cuenta bancaria.

## 1.7 ITSGF. - El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es constitucional

### Tribunal constitucional. [Sentencia de 7 de noviembre de 2023](#)

El Tribunal Constitucional ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, avalando con ello el carácter constitucional del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF).

En la sentencia (cuyo texto es conocido, pero que aún no está publicada en el BOE), el tribunal aborda las siguientes cuestiones:

- (a) Respecto a la vulneración del artículo 23.2 de la Constitución Española, por haber introducido el ITSGF por vía de enmienda durante la tramitación de una proposición de Ley que tenía otro objeto, el tribunal concluye que dicha vulneración sólo se produce cuando existe una evidente falta de conexión entre el contenido de la enmienda y la iniciativa respecto de la que se presenta, lo que *“no es el caso del ITSGF”*. Según el tribunal, la enmienda cumple con el requisito de homogeneidad, pues el ITSGF tiene el mismo propósito que los gravámenes energético y bancario a los que se refería inicialmente la proposición de Ley: *“coadyuvar al “pacto de rentas” y al “reparto del esfuerzo” para afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios”*.
- (b) En lo que se refiere a la denuncia de vulneración de la autonomía financiera de la Comunidad de Madrid y la reserva de ley orgánica en materia de cesión de tributos, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio (infracción de los artículos 156.1 y 157.3 de la Constitución), el tribunal concluye que el ITSGF *“deja intactas las competencias normativas autonómicas reconocidas en el régimen del Impuesto sobre el Patrimonio”*, por lo que con su entrada en vigor no se ven afectadas las competencias autonómicas.
- (c) En relación con la posible vulneración de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica (artículo 31 de la Constitución), el tribunal considera que el impuesto solo tendría efecto confiscatorio en caso de agotar el valor del patrimonio, no la renta generada por los bienes gravados, que es una manifestación distinta de la capacidad económica.
- (d) Por último, respecto a la vulneración del artículo 9.3 de la Constitución (seguridad jurídica, retroactividad), el tribunal recuerda que el ITSGF no se aplica en relación con un periodo impositivo, sino sólo por referencia a una fecha concreta (31 de diciembre del ejercicio). Por lo tanto, a la fecha de entrada en vigor la norma no había ninguna situación que hubiera empezado a producir efectos, por lo que no tiene carácter retroactivo y no se vulnera el principio de seguridad jurídica.

Cuatro magistrados del tribunal han formulado voto particular, por entender que el recurso de la Comunidad de Madrid debió ser estimado, declarando inconstitucional y nulo el art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre.

### 1.8 ITPyAJD. – La base imponible de la modalidad de operaciones societarias es cero en la reducción de capital con condonación de dividendos pasivos no exigibles

**Tribunal Supremo. Sentencias de 13 de noviembre de 2023 (recursos [1939/2022](#) y [2591/2022](#))**

Una sociedad redujo su capital social mediante la reducción del valor nominal de las acciones con el objetivo de condonar a los socios el dividendo pasivo pendiente de desembolso. En el momento de la reducción aún no era exigible el desembolso de esos dividendos pasivos pendientes.

En este tipo de operaciones, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), en su modalidad de operaciones societarias, está constituida por el valor real de los bienes y derechos entregados al socio. Por tanto, si lo que se hace es condonar un dividendo pasivo, el valor real será el derecho de crédito condonado.

No obstante, el Tribunal Supremo concluye que si, como en el supuesto analizado, los dividendos pasivos condonados no eran aún exigibles, la base imponible es “0”, dado que no existe realmente un activo (un crédito) en la sociedad. Es decir, al no haber un desplazamiento patrimonial efectivo a favor de los socios, no hay base imponible.

### 1.9 IBI. - Se declara la nulidad parcial de la ordenanza del IBI de Barcelona por establecer un tipo de gravamen diferenciado para un uso distinto de los previstos en la normativa catastral

**Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. [Sentencia de 28 de septiembre de 2023](#)**

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha declarado la nulidad parcial de la ordenanza reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) del Ayuntamiento de Barcelona vigente en el ejercicio 2021 en relación con el establecimiento de un tipo de gravamen diferenciado para el uso “aparcamiento”, aplicando para ello el criterio de la [sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2023](#) (que comentamos en nuestra [newsletter de febrero de 2023](#)).

### 1.10 Tasas/Covid-19. - La reducción de la cuota del IAE durante el estado de alarma no es aplicable a una tasa local por la recogida de residuos urbanos

**Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. [Sentencia de 20 de septiembre de 2023](#)**

El Tribunal Supremo ha dictado recientemente varias sentencias ([newsletter de mayo 2023](#)) en las que ha concluido que las empresas que tuvieron que paralizar su actividad durante el estado de alarma declarado como consecuencia de la pandemia, tienen derecho a una reducción de la parte proporcional de la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) según el tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar.

En el caso de esta sentencia se plantea si es posible aplicar el mismo criterio en relación con la tasa local por la recogida de residuos urbanos de los ejercicios 2020 y 2021. El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana concluye negando esta posibilidad. Según el tribunal, el hecho imponible de la tasa es la realización de la actividad municipal de recogida de residuos, con independencia del uso del servicio por el particular. Si el servicio gravado por la tasa en cuestión funcionó de manera ininterrumpida y sin restricciones durante los ejercicios 2020 y 2021, se debe entender realizado su hecho imponible.

### **1.11 Procedimiento de revisión. – La Administración no puede remitir de forma espontánea complementos al expediente administrativo inicialmente remitido**

**Tribunal Supremo. Sentencias de [27 de octubre de 2023](#) y [2 de noviembre de 2023](#)**

En estas sentencias se analiza si la Administración Tributaria puede, de forma espontánea, completar el expediente o enviar un “expediente complementario” en una reclamación económico-administrativa sin haber sido solicitado a instancia de parte o de oficio.

El Tribunal Supremo concluye que el órgano que haya dictado el acto reclamable tiene la obligación de remitir al órgano económico-administrativo el expediente administrativo completo en el plazo de un mes al que se refiere el apartado tercero del artículo 235 de la Ley General Tributaria (LGT). Este plazo tiene naturaleza preclusiva para la Administración, por lo que no es posible la remisión espontánea de complementos al expediente inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados por el tribunal económico administrativo de oficio o a instancia de parte.

Según el tribunal, son muchos los elementos que pueden resultar comprometidos por una incompleta o extemporánea remisión del expediente, comenzando por la propia regularidad procedimental y el equilibrio que ésta pretende garantizar. En consecuencia, ni los interesados ni la Administración autora del acto sometido a revisión pueden adoptar decisiones con inmediata repercusión en el ámbito procedimental que, de una u otra manera, sean susceptibles de alterar su normal tramitación. Este tipo de decisiones corresponde exclusivamente al tribunal económico-administrativo.

### **1.12 Procedimiento administrativo y de revisión. – El índice debe permitir una consulta ordenada de toda la documentación obrante en el expediente electrónico**

**Tribunal Supremo. [Sentencia de 2 de octubre de 2023](#)**

El artículo 70 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas establece que el expediente administrativo es el conjunto ordenado de documentos que sirven de antecedentes a la resolución administrativa. El expediente debe contener un índice numerado de todos los documentos. Finalmente, cuando en virtud de una norma (como el artículo 48 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa) sea preciso remitir el expediente electrónico, este deberá ir acompañado de un índice que garantice su integridad e inmutabilidad.

El Tribunal Supremo concluye en esta sentencia que el índice debe permitir una consulta ordenada de toda la documentación obrante en el expediente, para que este cumpla los parámetros necesarios para una consulta ordenada, rápida y eficiente. En consecuencia,

cuando el expediente es electrónico, el índice ha de permitir su consulta desplegando las hojas sin necesidad de visualizar todas las páginas cada vez que se opte por comprobar o contrastar un dato.

En el caso analizado el expediente no contenía un índice, sino un simple escaneado de las hojas de papel del expediente administrativo original, impidiendo así la búsqueda ágil, que es el objetivo último, no solo de la Administración digital, sino de la Administración de Justicia.

### **1.13 Procedimiento de valoración. - La falta de motivación del informe pericial de la Administración es un vicio material que no puede ser subsanado mediante una retroacción de actuaciones**

#### **Audiencia Nacional. [Sentencia de 28 de septiembre de 2023](#)**

En el supuesto analizado en esta sentencia, el contribuyente había solicitado la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que alegaba que el valor declarado de los inmuebles heredados debía ser el valor catastral actualizado con los coeficientes de actualización publicados por la Junta de Andalucía. La Oficina Nacional de Inspección concluyó que los referidos valores publicados por otra Administración no le vinculaban y, con base a un informe pericial emitido por el arquitecto de Hacienda, desestimó la solicitud. Posteriormente, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) estimó en parte la reclamación formulada por el contribuyente, anulando la liquidación practicada por falta de motivación del informe pericial de la Administración, y acordó la retroacción de actuaciones para que ésta subsanara el defecto apreciado.

La Audiencia Nacional recuerda que, conforme a reiterada doctrina del Tribunal Supremo, se puede ordenar retrotraer actuaciones tras una estimación parcial de una reclamación, solo si los defectos apreciados en la liquidación son formales, no así si se trata de defectos materiales, como ocurre cuando un informe de valoración no está motivado.

### **1.14 Procedimiento sancionador. – El plazo de prescripción de la sanción por emisión de facturas falsas comienza cuando finaliza cada período de liquidación**

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

Se plantea cuál es el *dies a quo* del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias por la comisión de la infracción consistente en la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados, cuando esta infracción se cometa a lo largo de diversos periodos impositivos.

El Tribunal Supremo concluye que, a estos efectos, se debe considerar de forma autónoma cada uno de los tributos y periodos impositivos o de liquidación y no la fecha en la que se expidió la última factura o documento con datos falsos o falseados. Es decir, no estamos, en contra de lo que defendía la Administración, ante una infracción continuada en ejecución de un plan previamente concebido, ni, por tanto, ante un dolo continuado, que es uno de los elementos que, según la jurisprudencia, debe concurrir para que se pueda apreciar una infracción continuada.

## 2. Resoluciones

### 2.1 Procedimiento administrativo. – Debe ser anulada la liquidación que se emita sin respeto al alcance de las actuaciones

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de [25 de septiembre](#) y de [24 de octubre de 2023](#)**

La cuestión controvertida consiste en determinar cuáles son los efectos derivados de que, en el marco de un procedimiento de comprobación, la Administración tributaria realice actuaciones que exceden el alcance del procedimiento.

Sobre esta cuestión se pronunció el TEAC en [resolución de 22 de septiembre de 2021](#) ([newsletter de octubre de 2021](#)), en la que aplicó el criterio fijado por el Tribunal Supremo en [sentencia de 4 de marzo de 2021](#). En esta resolución el TEAC concluyó que el incumplimiento de la obligación de adecuación del alcance del procedimiento constituye un defecto material o sustantivo, por lo que no se puede restaurar a través de la retroacción de actuaciones. Sin embargo, matizó que solo se debía anular la parte de la regularización que excedía ese alcance.

Sin embargo, en dos nuevas resoluciones, el TEAC advierte que esta controversia ha sido nuevamente analizada por el Tribunal Supremo en [sentencia de 3 de mayo de 2022](#) ([newsletter de mayo de 2022](#)) y que el criterio establecido en ella le obliga a reconsiderar su doctrina, en el sentido de que la liquidación dictada con vulneración del alcance del procedimiento debe ser anulada en su totalidad y no solo parcialmente.

### 2.2 IRPF. – Los tiques justificativos de gastos en otro territorio no son prueba de la residencia, al no ser nominativos

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

En el supuesto analizado, el contribuyente había declarado sus rentas como no residente, si bien la Administración concluyó que era residente en España. El contribuyente no aportó ningún certificado de residencia del país al que había ido a trabajar, alegando, además, que las autoridades de dicho Estado le habían negado la emisión del certificado. El TEAC confirma el criterio administrativo y realiza las siguientes consideraciones:

- (a) No existe conflicto de residencia que resolver cuando el país en el que el contribuyente alega que reside no ha emitido un certificado de residencia, más aún cuando el Estado en cuestión (que no se cita en la resolución, pero que parece ser Portugal) emite habitualmente este tipo de certificados sin trabas burocráticas excesivas. Esta negativa solo puede ser debida, según el tribunal, a que no se cumplen los requisitos de residencia de la norma interna de ese país.
- (b) En ausencia de conflicto de residencia, no se puede analizar la residencia conforme a las reglas del convenio para evitar la doble imposición entre España y ese otro Estado, sino que se debe acudir a la normativa interna de España (artículo 9 de la Ley del IRPF), que contiene un doble criterio, el de permanencia en España durante más de 183 días y el del centro de intereses económicos.

- (c) Para analizar el centro de intereses económicos es preciso ponderar diversos elementos objetivos, como el origen de las rentas del trabajo o el patrimonio en cada uno de los territorios. Si, como en el caso analizado, el contribuyente no despliega un esfuerzo probatorio sobre estos aspectos y, sin embargo, hay importantes nexos de conexión económica con España, se podrá concluir que el contribuyente es residente en este territorio.
- (d) En el análisis de la permanencia, si no se aporta certificado de residencia en otro territorio, las ausencias esporádicas se computarán como días de estancia en España. En relación con este análisis, además, el tribunal afirma, entre otras cosas, que la aportación de tiques de taxis o restaurantes en el otro territorio no son prueba de la residencia, al no estar identificado el destinatario (menos aún si se pagó en efectivo).

En este sentido, el tribunal subraya que, aunque en este tipo de análisis rige la libertad probatoria, ello no implica analizar las pruebas con laxitud. Además, en el ámbito probatorio, tan válido es lo que se aporta como lo que no se aporta, por lo que si el contribuyente elige determinadas fechas para seleccionar la documentación que aporta (por ejemplo, referida a movimientos bancarios), es porque probablemente hay muchas otras pruebas que evidencian lo contrario.

### 2.3 IVA. – La deducción de las cuotas soportadas y la compensación de las cuotas de periodos anteriores constituyen un derecho del contribuyente y no una opción

**Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 24 de octubre de 2023 ([00/00272/2021/00/00](#) y [00/06065/2021/00/00](#))**

El TEAC analiza si (i) la deducción de las cuotas soportadas y (ii) la compensación del exceso de cuotas soportados procedente de periodos anteriores son derechos del contribuyente u opciones tributarias del artículo 119.3 de la LGT que, por tanto, no se pueden modificar después del plazo voluntario del impuesto.

El tribunal asume la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo derivada de sus sentencias de 23 de febrero de 2023 ([newsletter de marzo de 2023](#)) y concluye que en ambos casos estamos ante derechos y no opciones tributarias, dado que la norma no concede una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

Por tanto, el derecho a la deducción y el derecho a la compensación se puede ejercitar en cualquier momento dentro del plazo de 4 años desde que las cuotas se soportan (deducción) o desde que se presenta la autoliquidación en la que resulta un importe a compensar en periodos anteriores (compensación), pudiendo modificarse lo originalmente declarado.

### 2.4 Procedimiento administrativo. – Se pueden aportar pruebas en vía de revisión administrativa, siempre que ello no derive de una actitud maliciosa del interesado

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

Se analiza si cabe presentar pruebas en vía de revisión administrativa (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa) que no fueron aportadas por el obligado en el procedimiento de aplicación de los tributos, pese a haber sido requerido para ello por la Administración.

Tras analizar la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina administrativa, el TEAC unifica criterio y concluye que el interesado puede aportar dichas pruebas de forma extemporánea, siempre que su actitud no se considere abusiva o maliciosa. Si se constata la inexistencia de abuso procesal, el órgano de revisión deberá entrar a valorar las pruebas aportadas. No obstante, solo podrá estimar la pretensión del obligado tributario cuando, tras ese ejercicio de valoración, resulte acreditada de modo completo y sin necesidad de mayor comprobación. En caso de que fuesen necesarias ulteriores comprobaciones, la pretensión se desestimará, pues no corresponde al órgano revisor la realización de aquellas.

## 2.5 Procedimiento sancionador. - Las infracciones por acreditación indebida de créditos fiscales y por declarar incorrectamente la renta neta sin defecto de ingreso son independientes y complementarias

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

Una sociedad presentó una autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades en la que declaró una base imponible negativa. Tras un procedimiento inspector, se practicaron determinados ajustes que incrementaron dicha base, convirtiéndola en positiva. De la regularización practicada no resultó, sin embargo, cantidad alguna a ingresar, puesto que la base imponible comprobada fue íntegramente compensada con bases imponibles negativas pendientes de ejercicios anteriores. A pesar de ello, se impusieron dos sanciones: (i) una por acreditar indebidamente créditos tributarios a compensar en ejercicios futuros (primer párrafo del artículo 195.1 de la LGT), y (ii) otra por declarar incorrectamente la renta neta del ejercicio, sin que se produzca falta de ingreso (segundo párrafo del citado precepto).

El TEAC rechaza la conclusión alcanzada por el TEAR de Cataluña (que defendía que los tipos infractores anteriores son alternativos y no se pueden aplicar simultáneamente) y señala que estamos ante dos infracciones complementarias que son compatibles, dado que se refieren a dos conductas distintas e independientes que se pueden producir cuando se presenta una autoliquidación.

## 2.6 Procedimiento sancionador. - El lugar de residencia del obligado no es causa de exoneración de su responsabilidad por la desatención de requerimientos debidamente notificados

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

La AEAT realizó dos requerimientos de información a través de la Dirección Electrónica Habilitada a una entidad residente en un territorio foral, a los que esta no accedió en el plazo de diez días naturales desde la puesta a disposición de las notificaciones, por lo que éstas se entendieron rechazadas (y, por tanto, también los requerimientos). Por este motivo, se sancionó a la entidad por la presunta comisión de la infracción consistente en la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones administrativas.

La sanción fue anulada por el TEAR de País Vasco, que entendió que el lugar de residencia del contribuyente debía operar como una causa de exoneración de la responsabilidad. Según el tribunal, la Administración estatal había obviado las particularidades de los obligados con domicilio fiscal en territorio foral y, además, la sanción se podría haber evitado si el requerimiento se hubiese notificado en papel.

El TEAC rechaza esta interpretación y unifica su criterio del modo siguiente:

- (a) Los residentes en los territorios forales están obligados a recibir las notificaciones electrónicas en las mismas condiciones que el resto de los contribuyentes.
- (b) La desatención de un requerimiento debidamente notificado por la Administración como consecuencia de la falta de acceso a su contenido constituye el elemento objetivo de la infracción, con independencia del lugar de residencia del obligado tributario.
- (c) La apreciación de la existencia del elemento subjetivo de la infracción se debe hacer caso por caso, tomando en consideración las circunstancias concurrentes, a excepción de la relativa al lugar de residencia del obligado, que no puede servir para exonerar la responsabilidad en un supuesto como el analizado.

## 2.7 Procedimiento sancionador. - El plazo para sancionar la presentación de autoliquidaciones fuera de plazo se computa desde que se realizó la presentación extemporánea

**Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 25 de septiembre de 2023](#)**

La LGT establece que el procedimiento sancionador derivado de un procedimiento de comprobación o inspección no se podrá iniciar una vez transcurridos seis meses (tres, según la redacción de la norma analizada en la resolución) desde la notificación de la liquidación. La cuestión controvertida consiste en determinar si ese plazo (de tres o de seis meses) es aplicable a los expedientes sancionadores que se incoen como consecuencia de las actuaciones de control de presentación de las autoliquidaciones.

El TEAC aplica el criterio fijado en su [resolución de 16 de diciembre de 2020 \(680/2018\)](#), en la que respondió de forma afirmativa a lo anterior y señaló que, cuando las referidas actuaciones de control finalicen mediante la presentación extemporánea de la autoliquidación omitida por parte del contribuyente, el plazo para iniciar el procedimiento sancionador se debe computar desde la fecha en que se presente dicha autoliquidación. Ello le lleva a anular la sanción impuesta al reclamante porque, en el caso analizado, se había superado con creces el plazo de tres meses aplicable.

## 3. Consultas

### 3.1 Impuesto sobre Sociedades. – Si la tesorería recibida en el reparto de dividendos se destina al desarrollo de la actividad, la entidad puede no ser patrimonial

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2328-23](#), de 10 de agosto de 2023**

Dos personas físicas se plantean aportar sus participaciones en la entidad B a la entidad A mediante un canje de valores. La entidad A se dedicará a gestionar las inversiones y activos financieros de B a través de un consejo de administración. Los dividendos que A reciba de B se mantendrán en la tesorería de la entidad o bien se invertirán en valores de renta fija.

La DGT concluye que, a efectos del análisis de si A es una entidad patrimonial en aplicación de lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la tesorería y los valores de renta fija se computarán como no afectos a la actividad económica, salvo que la tesorería se destine al desarrollo ordinario de la actividad de la entidad y, por tanto, se pueda calificar como un elemento afecto a la actividad.

### 3.2 Impuesto sobre Sociedades. – Se analizan los efectos fiscales de una fusión entre dos entidades residentes en la UE que involucra a dos grupos de consolidación fiscal españoles

**Dirección General de Tributos. Consulta [V2201-23](#), de 26 de julio de 2023**

La DGT analiza las consecuencias en el régimen de consolidación fiscal de una fusión en virtud de la cual una entidad holandesa (X), dominante de un grupo de consolidación fiscal español (Grupo X), absorbe a una entidad francesa (Y), dominante, a su vez, de otro grupo de consolidación fiscal español (Grupo Y). La fusión fue aprobada en enero de 2021 y se le dieron efectos económicos y contables retroactivos a 1 de enero de dicho ejercicio. Además, se acogió al régimen de neutralidad fiscal de la Directiva 90/434/CEE. Según la DGT:

- (a) El Grupo Y se extinguirá en la fecha en que, de acuerdo con el ordenamiento jurídico francés, se entienda extinguida su sociedad dominante Y.
- (b) En la medida en que la fusión suponga una sucesión a título universal, X se subrogará en la posición de Y, por lo que las entidades dependientes del Grupo Y pasarán a formar parte del Grupo X. Si todas las sociedades que pasan al nuevo grupo fiscal formaban parte del grupo extinguido, los acuerdos adoptados por aquellas sociedades que fueron comunicados a la Administración tributaria se entenderán válidos, sin necesidad de adoptar nuevos acuerdos sociales; sin perjuicio de lo cual, en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición, la entidad representante deberá comunicar a la Administración tributaria los cambios experimentados en el grupo.
- (c) Para la determinación de la base imponible de ambos grupos en 2021 se tendrán en cuenta las siguientes reglas:
  - (i) En general, en las fusiones la retroacción contable tiene efectos en el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, en este caso, como las sociedades implicadas en la fusión no son residentes en España y la retroacción pactada parece que afectará únicamente a la sociedad absorbida, dicha retroacción no tendrá impacto en la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades dependientes de ambos grupos, ni en las bases imponibles consolidadas.
  - (ii) La base imponible del Grupo X correspondiente al ejercicio 2021 incorporará las bases imponibles individuales de las sociedades dependientes del Grupo Y desde el día siguiente a la fecha de la extinción del Grupo Y y hasta el 31 de diciembre de 2021.
  - (iii) El Grupo Y y sus sociedades dependientes deberán cumplir con sus obligaciones tributarias desde el primer día del ejercicio 2021 hasta la fecha de extinción de la entidad dominante Y.

- (iv) No se producirá la incorporación de ninguna eliminación del Grupo Y derivada de su integración en el Grupo X, de conformidad con lo previsto en el artículo 74.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

#### 4. Normativa

##### 4.1 Se actualizan diversos modelos de suministro de información

En el BOE de 30 de noviembre de 2023 se ha publicado la [Orden HFP/1284/2023, de 28 de noviembre](#), por la que se aprueba el modelo 430, de autoliquidación del Impuesto sobre las primas de seguros y se determina la forma y procedimiento para su presentación. Además, se han modificado las siguientes declaraciones informativas y se actualiza el contenido de los anexos I y II de la orden ministerial que aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua:

- **Modelo 165**, de declaración informativa de certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación.
- **Modelo 180**, de declaración informativa de retenciones e ingresos a cuenta sobre rentas del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.
- **Modelo 184**, de declaración informativa anual de entidades en atribución de rentas.
- **Modelo 188**, de declaración informativa (resumen) anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez.
- **Modelo 189**, de declaración informativa anual de valores, seguros y rentas.
- **Modelo 193**, de declaración informativa (resumen) anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre determinados rendimientos del capital mobiliario y sobre determinadas rentas en el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no residentes (establecimientos permanentes).
- **Modelo 194**, de declaración informativa (resumen) anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no residentes (establecimientos permanentes) sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.
- **Modelo 196**, de declaración informativa (resumen) anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas de instituciones financieras y de declaración informativa anual de personas autorizadas y de saldos en cuentas de instituciones financieras.
- **Modelo 198**, de declaración informativa anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios.
- **Modelo 296**, de declaración informativa (resumen) anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (sin establecimiento permanente).

Entre las distintas actualizaciones, se incluye en los modelos 193 y 296 un nuevo campo con el fin de informar de manera diferenciada las retenciones e ingresos a cuenta ingresados en el Estado, en las Diputaciones Forales del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, a cumplimentar exclusivamente en el caso de que las retenciones e ingresos a cuenta deban ser ingresadas en proporción al volumen de operaciones.

Esta orden entró en vigor el 1 de diciembre de 2023 y será aplicable por primera vez a las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2023, que se presentarán en el ejercicio 2024. No obstante, los artículos relativos al modelo 430 entrarán en vigor el 1 de enero de 2024 y serán aplicables, por primera vez, a la autoliquidación correspondiente a enero de 2024, que se presentará durante los veinte primeros días de febrero de 2024.

También en el BOE de 30 de noviembre de 2023 se ha publicado la [Orden HFP/1286/2023, de 28 de noviembre](#), que modifica las órdenes que aprobaron en su momento los siguientes modelos:

- (a) El **modelo 190**, de declaración informativa (resumen) anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de rentas en el IRPF.
- (b) El **modelo 270**, de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

Esta orden entró en vigor el 1 de diciembre de 2023 y será aplicable por primera vez para la presentación de los modelos 190 y 270 correspondientes al ejercicio 2023 cuyo plazo de presentación se inicie a partir de 1 de enero de 2024.

#### 4.2 **Se aprueba el modelo 281 y se regulan los requisitos del libro registro de operaciones de comercio de bienes corporales realizadas en la ZEC sin que las mercancías transiten por territorio canario**

En el BOE de 30 de noviembre de 2023 se ha publicado también la [Orden HFP/1285/2023, de 28 de noviembre](#), por la que se aprueba el modelo 281 y se regulan los requisitos del libro registro de operaciones de comercio de bienes corporales realizadas en la Zona Especial Canaria (ZEC) sin que las mercancías transiten por territorio canario.

En nuestra [publicación de 4 de diciembre de 2023](#) se resumen las principales novedades.

#### 4.3 **Se publican los días inhábiles a efectos del cómputo de plazos administrativos para el año 2024**

En el BOE de 22 de noviembre de 2023 se publicó la [Resolución de 16 de noviembre de 2023](#), de la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se establece el calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2024, a efectos del cómputo de plazos administrativos.

#### 4.4 Se comunica la conclusión de los procedimientos internos para la aplicación del Convenio multilateral en relación con México, Túnez, Vietnam y Finlandia

En el BOE de 18 de noviembre de 2023 se publicó la [Notificación](#) de España al secretario general de la OCDE, como depositario del convenio multilateral, para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016. Por medio de esta comunicación se notifica la confirmación de la conclusión de los procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones del convenio en relación con los convenios fiscales suscritos con México, Túnez y Vietnam. Además, se comunican (i) la retirada de las reservas formuladas en relación con el convenio con Finlandia y (ii) la conclusión de los procedimientos internos para que surtan efectos las notificaciones adicionales en relación con este país.

## Departamento Tributario

Síguenos en:



# 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