

Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Noviembre 2022

Índice

1. Sentencias

- 1.1 Ayudas de Estado-tax rulings. – La calificación de una medida nacional como ayuda de Estado exige que se determine correctamente el sistema de referencia
- 1.2 Impuesto sobre Sociedades. – Cuando estaba en vigor el TRLIS, la parte del impuesto extranjero que no se podía acoger a la deducción por doble imposición era gasto deducible
- 1.3 Impuesto sobre Sociedades. – Para aplicar la cláusula antiabuso en las operaciones acogidas al régimen de neutralidad, es la Administración la que tiene la carga de la prueba de que su objetivo principal era el fraude o la evasión fiscal
- 1.4 Impuesto sobre Sociedades. – La diferencia de fusión por la anulación de la participación en la entidad absorbida no tributaba tampoco cuando estaba en vigor el TRLIS, aunque excediera del importe de las reservas expresas de dicha entidad
- 1.5 Impuesto sobre Sociedades. – La retribución de administradores es deducible si se prueba que los socios la conocían
- 1.6 IRPF. – Si no se ha cobrado nunca la pensión por alimentos a la que se tiene derecho, se podrá aplicar la deducción por familia numerosa prevista para ascendientes separados legalmente con dos hijos
- 1.7 IRPF-extinciones laborales. – La extinción de la relación de alta dirección al entrar en el órgano de administración no elimina la relación laboral ordinaria inicial, si esta no se extinguió expresamente

- 1.8 IRPF. - El derecho de compensación de las pérdidas patrimoniales derivadas de acciones es susceptible de transmisión 'mortis causa'
- 1.9 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – No cabe presumir que una herencia se aceptó tácitamente
- 1.10 IVA. – Si en la declaración complementaria no se indica el período regularizado, se puede exigir una sanción
- 1.11 ITPyAJD. – La base imponible del AJD en la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero mediante el ejercicio de la opción de compra asciende al valor residual más las cuotas pendientes de amortizar
- 1.12 ITPyAJD. - La prenda con desplazamiento posesorio no es un negocio jurídico sujeto al AJD
- 1.13 Plusvalía municipal. – La sentencia 59/2017, que declaró la inconstitucionalidad del tributo en situaciones en las que no había incremento de valor no limitó sus efectos temporales
- 1.14 IBI. – La exención para entidades sin fines lucrativos se aplica aunque a la fecha de devengo no se hubiera comunicado la aplicación del régimen especial
- 1.15 Tasas. – El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la compatibilidad de las tasas de ocupación de las letras a) y c) del artículo 24 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales
- 1.16 Procedimientos de gestión e inspección. – Los efectos preclusivos de actuaciones previas se deben probar por el contribuyente si los alega en la reclamación económico-administrativa sin haberlo hecho en el procedimiento inspector
- 1.17 Procedimiento de inspección. – Los procedimientos de entrada y registro deben ser controlados *a posteriori* por el

juez que concedió la autorización, a través del mecanismo de dación de cuenta

- 1.18 Procedimiento de inspección. – Las pruebas halladas en un registro a terceros que haya sido anulado o que haya vulnerado derechos fundamentales no se pueden utilizar para comprobar, liquidar o sancionar
- 1.19 Procedimiento de derivación de responsabilidad. – El plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables comienza desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar
- 1.20 Procedimiento sancionador. - Es contraria al Derecho de la UE la normativa que permite sancionar a una persona jurídica por una infracción penal cometida por su representante persona física, si la sociedad no ha podido impugnar la existencia de esta infracción
- 1.21 Procedimiento de revisión. – El plazo para interponer recurso de alzada por la AEAT comienza cuando la resolución impugnada llega a la Oficina de Relación con los Tribunales o a cualquier otro departamento de la Administración tributaria
- 1.22 Procedimiento de revisión. – En fase de apelación de un auto de autorización de entrada y registro en un domicilio, el recurrente debe tener toda la documentación que estuvo a disposición del juez
- 1.23 Procedimiento de revisión. – El Tribunal Supremo define el concepto de “naturaleza tributaria” a los efectos de la extensión de efectos de sentencias firmes

2. Resoluciones

- 2.1 Impuesto sobre Sociedades. – Estando en vigor el TRLIS, los dividendos procedentes de acciones privilegiadas eran deducibles

- 2.2 Impuesto sobre Sociedades. - Para imputar los ingresos conforme al criterio de operaciones a plazos es necesario que se delimiten con precisión las fechas de los pagos
- 2.3 Impuesto sobre Sociedades. – Una sociedad civil que alquila inmuebles es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, aunque no cuente con medios para esta actividad
- 2.4 Impuesto sobre el Patrimonio. – Las cuentas bancarias en España de no residentes no están sujetas a obligación real si así se establece en el convenio para evitar la doble imposición con el país de residencia
- 2.5 Procedimiento de gestión. - Para valorar el arrendamiento de inmuebles es necesaria la inspección ocular del bien comprobado
- 2.6 Procedimiento sancionador. - La suspensión de una sanción en vía contencioso-administrativa no se mantiene por el mero hecho de interponer el recurso
- 2.7 Procedimiento sancionador. – Si no se atiende íntegramente un requerimiento, procede sancionar por obstrucción a la actuación administrativa
- 2.8 Procedimiento de recaudación. – Un APA no es requerimiento previo a efectos de evitar los recargos por declaración extemporánea

3. Consultas

- 3.1 Impuesto sobre Sociedades. - Para reconocer los ingresos se puede aplicar el método de grado de avance
- 3.2 Impuesto sobre Sociedades. - En la actividad de intermediación, el importe neto de la cifra de negocios estará integrado solo por la retribución de dicha actividad
- 3.3 Impuesto sobre Sociedades. - La integración en un nuevo grupo fiscal solo de algunas de las entidades que formaban

parte de otro grupo fiscal, que se extingue, impide aplicar las reglas especiales que mitigan los efectos de la extinción

- 3.4 Impuesto sobre Sociedades. - El valor de adquisición de un inmueble a efectos del Impuesto sobre Sociedades no se altera por el hecho de que una comunidad autónoma revise el valor a efectos del ITPyAJD
- 3.5 IRPF. - Un residente en España que teletrabaja desde su domicilio particular para un empleador de otro Estado tributará por su renta mundial en España
- 3.6 IVA. - La transmisión de la totalidad de las participaciones en filiales gestionadas no está sujeta a IVA

4. Normativa

- 4.1 Están exentas de AJD las novaciones de préstamos hipotecarios que se produzcan al amparo del Código de Buenas Prácticas
- 4.2 Se introducen modificaciones en los modelos de declaración de IVA
- 4.3 Se modifica el modelo 591 del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica

5. Otros

- 5.1 La AEAT y el Ministerio de Ciencia e Innovación alcanzan un convenio para la aplicación de los proyectos de I+D+i

1. Sentencias

1.1 Ayudas de Estado-tax rulings. – La calificación de una medida nacional como ayuda de Estado exige que se determine correctamente el sistema de referencia

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 8 de noviembre de 2022. Asuntos acumulados C-885/19 P y C-898/19 P](#)

Las autoridades de Luxemburgo emitieron un *tax ruling*, mediante el que se suscribió el acuerdo propuesto por una entidad en materia de precios de transferencia (remuneración de su actividad financiera intragrupo) por considerar que respetaba el principio de libre competencia de la normativa luxemburguesa. La Comisión Europea consideró que el *tax ruling* constituía una ayuda de Estado ilegal, porque avalaba un método de asignación de beneficios especialmente ventajoso en relación con el que procedería si se aplicara de forma rigurosa el principio internacional de libre competencia.

El TJUE afirma que la calificación de una medida nacional como ayuda de Estado exige la concurrencia de determinados requisitos, entre ellos, que confiera una ventaja selectiva a su beneficiario. Para esta calificación, se debe identificar el sistema de referencia (el régimen de tributación “normal” aplicable en el Estado miembro) y demostrar que la medida supone una excepción a ese sistema de referencia, porque introduce diferencias entre operadores económicos que están en una situación fáctica y jurídica comparable.

En su sentencia, el tribunal concluye que la Comisión incurrió en un error al definir el sistema de referencia, porque no tuvo en cuenta cómo se había trasladado el principio de libre competencia a las normas luxemburguesas y, por tanto, al establecer el nivel de imposición considerado “normal”. Como la identificación del sistema de referencia es la base del análisis de la existencia de una ventaja selectiva, este error vicia inevitablemente todo el razonamiento de la Comisión, lo que le lleva a anular su Decisión.

1.2 Impuesto sobre Sociedades. – Cuando estaba en vigor el TRLIS, la parte del impuesto extranjero que no se podía acoger a la deducción por doble imposición era gasto deducible

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

El artículo 31.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) establecía que, cuando el contribuyente integrase en su base imponible rentas gravadas en el extranjero, podría deducir de la cuota íntegra el importe del impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero, con el límite del importe de la cuota íntegra que hubiese resultado de haber obtenido las rentas en territorio español (considerando la renta neta).

En el caso analizado en esta sentencia, una entidad tenía suscritos contratos de transferencia de tecnología y *know-how* con diversas filiales extranjeras. Los pagos derivados de estos contratos quedaron sujetos a retención y la entidad aplicó la deducción por doble imposición internacional por la totalidad de la retención soportada. La Administración entendió que la deducción no era correcta porque el resultado de explotación de la entidad era negativo en los ejercicios objeto de comprobación (es decir, no había renta neta derivada de los contratos).

El Tribunal Supremo concluye que, en estos casos, la retención soportada y no deducida en cuota, da lugar a un gasto deducible. Se debe recordar que el TEAC, en [resolución de 25 de enero de 2022](#), negó esta deducibilidad del gasto ([Newsletter Tributario de abril de 2022](#)), advirtiendo que la cuestión estaba pendiente del recurso de casación interpuesto contra la [sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de septiembre de 2020 \(rec. 288/2017\)](#), que es precisamente la que ahora se ha resuelto.

1.3 Impuesto sobre Sociedades. – Para aplicar la cláusula antiabuso en las operaciones acogidas al régimen de neutralidad, es la Administración la que tiene la carga de la prueba de que su objetivo principal era el fraude o la evasión fiscal

Tribunal Supremo. [Sentencia de 16 de noviembre de 2022](#)

El Tribunal Supremo analiza la cláusula antiabuso del régimen de neutralidad fiscal, para lo que repasa la jurisprudencia europea y nacional sobre la materia, y concluye de la siguiente forma:

- (a) El hecho de que una operación no se efectúe por motivos económicos válidos puede constituir una presunción de que tiene como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal.
- (b) La obtención de una ventaja fiscal, no obstante, no puede determinar por sí misma que la finalidad sea eludir el impuesto. La ventaja fiscal fuera de los casos en los que se presente como objetivo principal es legítima dentro de la economía de opción, más aún porque la obtención de este tipo de ventajas es implícita al propio régimen especial, que se caracteriza por su neutralidad fiscal.
- (c) Se debe realizar un examen conjunto de las operaciones realizadas. En una operación de reorganización internacional, no basta con realizar un examen aislado de las operaciones concretas que se realicen en España (en el caso analizado, dos escisiones sucesivas), obviando valorar las consecuencias favorables que la operación ha supuesto para la actividad empresarial del grupo en su conjunto.
- (d) Le corresponde a la Administración acreditar el fraude o la evasión fiscal y también la prueba de que no existe motivo económico válido.

1.4 Impuesto sobre Sociedades. – La diferencia de fusión por la anulación de la participación en la entidad absorbida no tributaba tampoco cuando estaba en vigor el TRLIS, aunque excediera del importe de las reservas expresas de dicha entidad

Audiencia Nacional. [Sentencia de 12 de septiembre de 2022](#)

El TRLIS establecía en su artículo 89.1 que, en el caso de fusiones acogidas al régimen de neutralidad fiscal, cuando la entidad absorbente participara en el capital de la entidad absorbida en, al menos, un 5%, no se integraría en la base imponible la renta positiva derivada de la anulación de la participación, siempre que se correspondiera con reservas de la entidad absorbida.

La ley actual (Ley 27/2014) contiene una regla similar, pero no se hace referencia a las reservas de la entidad absorbida, es decir, se establece que la referida diferencia positiva por la anulación de la participación no tributará en todo caso (si se cumple el indicado requisito de participación mínima).

En el supuesto que está en el origen de esta sentencia la Inspección entendió que, siendo aplicable el TRLIS, la citada diferencia debía tributar por el importe que excediera de las reservas expresas de la entidad participada, es decir, por las reservas tácitas. La Audiencia Nacional concluye que esa interpretación es contraria al Derecho de la Unión (artículo 7.1 de la Directiva 90/434/CEE) y, además, no respeta el espíritu de la norma, porque no responde a las exigencias del principio de neutralidad, "*auténtica clave de bóveda del régimen fiscal especial*". En definitiva, la norma permite no tributar por la diferencia de fusión que proceda de reservas expresas y tácitas.

1.5 Impuesto sobre Sociedades. – La retribución de administradores es deducible si se prueba que los socios la conocían

Audiencia Nacional. Sentencias de 3 de octubre y 21 de septiembre de 2022

La Administración viene discutiendo la deducibilidad de la retribución de consejeros y administradores cuando no se cumple de forma estricta la normativa mercantil. A estos efectos, en el caso de sociedades no cotizadas, la norma exige que en los estatutos se establezca el sistema de remuneración, que la junta apruebe el máximo de la retribución a pagar a todos los consejeros y administradores y que, en el caso de consejeros con funciones ejecutivas, se apruebe un contrato que debe cumplir con los requisitos de contenido y aprobación que establece la norma mercantil. Cuando no se cumplen de forma estricta estos requisitos, la Administración viene negando la deducibilidad del gasto, en general porque se entiende que es un gasto contrario al ordenamiento jurídico (y, en otras ocasiones, por entender que se está ante una liberalidad).

Recientemente, la Audiencia Nacional ha emitido dos sentencias en las que flexibiliza esta interpretación, sobre la base de la prohibición del abuso de la formalidad:

- (a) En su sentencia de 3 de octubre, concluye que la retribución era deducible porque, aunque los estatutos no establecían el carácter remunerado del cargo, la compañía fue capaz de probar que los accionistas conocían la retribución porque esta le fue oportunamente comunicada (sentencia de 3 de octubre). El tribunal recuerda que el objeto de la norma mercantil es proteger a los socios, por lo que, si estos conocen la retribución, no se puede negar su deducibilidad sobre la base del incumplimiento de la norma mercantil.
- (b) En su sentencia de 21 de septiembre, concluye del mismo modo en un supuesto de una sociedad cotizada, en cuyos estatutos se establecía el carácter remunerado del cargo, pero sin todo el detalle que la Inspección entendía exigible. El tribunal concluye que, en la medida en que la cláusula estatutaria cumpla con los requisitos de claridad y precisión en la fijación del sistema de retribución (permitiendo que esta se determine), no cabe acoger el incumplimiento de la normativa mercantil en que se basa la regularización.

En esta sentencia, además, el tribunal puntualiza que el hecho de que el sistema de retribución estatutario distinga entre consejeros con funciones ejecutivas y el resto de los consejeros no supone necesariamente que las retribuciones pactadas a favor de sus consejeros infrinjan la normativa mercantil.

1.6 IRPF. – Si no se ha cobrado nunca la pensión por alimentos a la que se tiene derecho, se podrá aplicar la deducción por familia numerosa prevista para ascendientes separados legalmente con dos hijos

Tribunal Supremo. [Sentencia de 25 de octubre de 2022](#)

El artículo 81.bis de la Ley del IRPF regula las deducciones por familia numerosa. Entre otros supuestos, se prevé una deducción en beneficio de los ascendientes separados legalmente, cuando formen parte de una familia numerosa con dos hijos y no tengan derecho a percibir anualidades por alimentos. En el caso analizado en esta sentencia, el contribuyente es un ascendiente separado legalmente con dos hijos con derecho a este tipo de anualidades, en virtud de sentencia, pero que nunca las ha recibido.

El Tribunal Supremo concluye que el referido artículo se debe interpretar de manera finalista, teniendo en cuenta la naturaleza social de la medida. Por ello, lo razonable es equiparar la falta de derecho a la pensión de alimentos con los casos en que la pensión a la que se tiene derecho no se cobra.

1.7 IRPF-extinciones laborales. – La extinción de la relación de alta dirección al entrar en el órgano de administración no elimina la relación laboral ordinaria inicial, si esta no se extinguió expresamente

Audiencia Nacional. [Sentencia de 5 de octubre de 2022](#)

La extinción de la relación laboral da derecho a aplicar la exención del artículo 7.e) de la Ley del IRPF. La exención alcanza a la cuantía establecida con carácter obligatorio en la normativa laboral, con el límite de 180.000 euros.

De forma breve, esa cuantía obligatoria es la establecida para el despido improcedente en el Estatuto de los Trabajadores para el caso de extinción de la relación laboral ordinaria (45/33 días de salario por año trabajado con el máximo de 42/24 mensualidades), o la establecida en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, para el caso de extinciones referidas a altos directivos (20 o 7 días de salario por año con el máximo de 12 o 6 mensualidades, según si se trata de despido improcedente o desistimiento). Por el contrario, no se aplica ninguna exención a las compensaciones por el cese de la relación mercantil, entre otras, la de consejeros y administradores.

Cuando el consejero o administrador entró a la empresa con una relación laboral ordinaria, pero fue promocionado posteriormente a alto directivo y, finalmente, a miembro del órgano de administración, se viene entendiendo:

- (a) Que, de acuerdo con el Real Decreto de alta dirección, la relación laboral ordinaria queda suspendida cuando se pasa a una relación laboral de alta dirección, salvo que se pacte lo contrario.

- (b) Que la relación laboral ordinaria o de alta dirección queda extinguida cuando se pasa a tener una relación exclusivamente mercantil, salvo que se pacte lo contrario.

En esta novedosa sentencia, la Audiencia Nacional concluye que la extinción de la relación laboral de alta dirección por la entrada en el órgano de administración no extingue la relación laboral ordinaria previa, si esta quedó suspendida. Por ello, si con motivo del cese de un administrador o consejero se le satisface una compensación, la parte de esta compensación que se corresponda con la relación laboral ordinaria inicial (previa a la de alta dirección), se podrá beneficiar de la exención, aunque la relación laboral de alta dirección hubiera quedado extinguida al acceder al órgano de administración.

1.8 IRPF. - El derecho de compensación de las pérdidas patrimoniales derivadas de acciones es susceptible de transmisión 'mortis causa'

Tribunal Superior de Justicia de Valencia. [Sentencia de 20 de enero de 2021](#)

La Ley del IRPF permite que las pérdidas patrimoniales no aprovechadas en un determinado período se puedan compensar en ejercicios siguientes.

En esta sentencia, el TSJ de Valencia entiende que el derecho a compensar estas pérdidas se transmite a los herederos del contribuyente. A su juicio, si el heredero tiene la obligación de tributar por las ganancias patrimoniales derivadas de las acciones adquiridas *mortis causa*, tiene igualmente el derecho a compensar las pérdidas patrimoniales asociadas a estas acciones que quedaron pendientes de utilizar por el causante fallecido.

1.9 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – No cabe presumir que una herencia se aceptó tácitamente

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 30 de septiembre de 2022](#)

El caso analizado es el de un contribuyente que, junto con su hermana, fue instituido heredero por sus padres. Veintisiete años más tarde, falleció su hermana sin haber aceptado ni repudiado expresamente la herencia de sus padres, quedando el recurrente como único heredero de todos los bienes. En el procedimiento, el hermano sobreviviente probó que su hermana nunca había aceptado la herencia de sus padres y que, de hecho, él se había encargado de la administración del patrimonio heredado de los padres en vida de su hermana.

Por este motivo, el TSJ de Madrid concluye que, al fallecer la hermana, hay una sola transmisión en beneficio del hermano. Es decir, en contra de lo que decía la Administración, en este momento no se verifican dos transmisiones y, por tanto, el Impuesto sobre Sucesiones que se devenga es el que corresponde a la transmisión directa del patrimonio de los padres al hijo. El tribunal subraya, en este sentido, que no cabe presumir la aceptación tácita de una herencia, sino que esa aceptación se debe probar.

1.10 IVA. – Si en la declaración complementaria no se indica el período regularizado, se puede exigir una sanción

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

Se analiza el caso de un contribuyente que incluyó en sus declaraciones de IVA cuotas que se habían devengado y repercutido en períodos anteriores. En dichas autoliquidaciones no se identificaba el periodo impositivo de liquidación en el que se debieron declarar las cuotas.

El régimen de recargos por presentación extemporánea exige que en las declaraciones presentadas fuera de plazo (sin requerimiento previo) se indique el plazo al que se refieren, por lo que en este caso no era aplicable dicho régimen. Frente a ello, la Administración impuso una sanción.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo se remite a su jurisprudencia previa y concluye que esta sanción no es contraria ni al derecho de la UE ni al principio de proporcionalidad, dado que existe un perjuicio económico derivado de no ingresar el recargo que hubiera procedido de haber regularizado el IVA no declarado de manera correcta.

1.11 ITPyAJD. – La base imponible del AJD en la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero mediante el ejercicio de la opción de compra asciende al valor residual más las cuotas pendientes de amortizar

Tribunal Supremo. [Sentencia de 16 de noviembre de 2022](#)

El Tribunal Supremo analiza un supuesto de cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero mediante el ejercicio de una opción de compra por el que se adquiere un inmueble.

El tribunal concluye que la base imponible de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) en este caso está constituida por el valor declarado, coincidente con el precio previsto en el contrato para el ejercicio de la opción de compra más las cuotas pendientes de amortizar.

1.12 ITPyAJD. - La prenda con desplazamiento posesorio no es un negocio jurídico sujeto al AJD

Tribunal Superior de Justicia de Valladolid. [Sentencia de 15 de junio de 2022](#)

Se analiza el caso de una sociedad que adquirió la finca de la que hasta ese momento había sido arrendataria y que, a su vez, tenía arrendada a una sociedad tercera. Como garantía del préstamo solicitado para la adquisición, se constituyó una prenda a favor de la entidad prestamista sobre el crédito derivado del arrendamiento del inmueble.

La Administración entendió que se trataba de una prenda sin desplazamiento, es decir, de un negocio inscribible y, por tanto, sujeto a la modalidad de AJD del ITPyAJD. Frente a ello, la recurrente manifestaba que la prenda no se había constituido sobre las rentas del arrendamiento, sino sobre los “saldos” de la cuenta bancaria en la que se ingresaban dichas rentas, por lo que, desde el momento del ingreso de las rentas en la cuenta, los saldos eran

retenidos por el banco. En definitiva, se trataba de una prenda con desplazamiento posesorio que no cumple con los requisitos para su sujeción al impuesto.

El TSJ de Valladolid admite la posición del recurrente porque desde el momento del ingreso de las rentas en la cuenta bancaria, estas eran indisponibles, lo que determina un efectivo desplazamiento posesorio.

1.13 Plusvalía municipal. – La sentencia 59/2017, que declaró la inconstitucionalidad del tributo en situaciones en las que no había incremento de valor no limitó sus efectos temporales

Tribunal Constitucional. Sentencia de 26 de septiembre de 2022

Un contribuyente solicitó la devolución de la plusvalía municipal con base en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017, que declaró la inconstitucionalidad del impuesto porque sometía a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. La solicitud fue desestimada finalmente por el juzgado de lo contencioso-administrativo, que entendió que, como el acto recurrido era una liquidación administrativa y había transcurrido más de un mes desde su notificación hasta que se solicitó la devolución, era firme y consentida. Como la ordenanza establecía un régimen de autoliquidación y no de liquidación, el contribuyente formuló recurso de amparo por vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva.

El Tribunal Constitucional acepta la posición del contribuyente y ordena retrotraer las actuaciones al momento inmediatamente anterior a la sentencia del juzgado. Según el tribunal, la sentencia de este juzgado era manifiestamente errónea:

- (i) En primer lugar, porque, según la ordenanza fiscal, el régimen de declaración es de autoliquidación y no de liquidación, por lo que el contribuyente tenía cuatro años y no un mes para impugnar.
- (ii) Además, porque no tuvo en cuenta que la referida sentencia del Tribunal Constitucional no había introducido limitación en cuanto a los efectos de la inconstitucionalidad y nulidad de la norma.

1.14 IBI. – La exención para entidades sin fines lucrativos se aplica aunque a la fecha de devengo no se hubiera comunicado la aplicación del régimen especial

Tribunal Supremo. Sentencia de 4 de octubre de 2022

Un ayuntamiento emitió una liquidación de IBI por el ejercicio 2013 a una fundación porque, a 1 de enero de 2013, fecha de devengo del impuesto, no estaba aún inscrita en el registro de fundaciones ni había comunicado al Ayuntamiento que estaba acogida a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.

El Tribunal Supremo reconoce, sin embargo, su derecho a la exención del impuesto en 2013 porque, en un impuesto cuyo periodo impositivo coincide con el año natural y que se devenga el 1 de enero de cada año, la declaración censal y el acogimiento al régimen fiscal especial deben surtir efectos para todo el periodo impositivo. A ello se añade que no estamos ante una exención de carácter rogado.

1.15 Tasas. – El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la compatibilidad de las tasas de ocupación de las letras a) y c) del artículo 24 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales

Tribunal Supremo. Sentencia de 11 de octubre de 2022

El artículo 24.1 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales permite a los ayuntamientos establecer tasas por la ocupación del dominio público local con base, entre otros, en los siguientes dos métodos de cálculo de la cuota:

- (i) Un método “general” (regulado en la letra a) de dicho artículo) en el que se toma como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de la ocupación si los bienes afectados no fuesen de dominio público.
- (ii) Un método “especial” (que se regula en la letra c), previsto para la ocupación del suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales por empresas explotadoras de servicios de suministros que sean de interés general (y que asciende al 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación en el término municipal). La ordenanza excluye el pago de esta tasa cuando se apliquen otras tasas (entre otras, la “general”), siempre que deriven también de la ocupación del suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales (no así de otras modalidades de ocupación).

Un ayuntamiento emitió a una entidad (i) una liquidación de la tasa “general”, por la ocupación de montes de dominio público para la instalación y transporte de líneas de alta y media tensión, y (ii) una liquidación por la tasa “especial”, por la ocupación del dominio público consistente en las vías públicas municipales (suelo, subsuelo o vuelo).

El Tribunal Supremo confirma la compatibilidad de ambas tasas en el caso concreto analizado, en la medida en que cada una de ellas se refería a una ocupación del dominio público diferente.

1.16 Procedimientos de gestión e inspección. – Los efectos preclusivos de actuaciones previas se deben probar por el contribuyente si los alega en la reclamación económico-administrativa sin haberlo hecho en el procedimiento inspector

Tribunal Supremo. Sentencia de 3 de noviembre de 2022

En un procedimiento de inspección se negó el derecho a aplicar unas deducciones. El contribuyente alegó que había pasado un procedimiento de inspección parcial y otro de comprobación limitada (resultado de una solicitud de rectificación de autoliquidación) en los que la Administración tuvo a su disposición documentación suficiente para comprobar las deducciones. Esta alegación se sostuvo por primera vez en la reclamación económico-administrativa formulada frente al acuerdo de liquidación.

El Tribunal Supremo concluye de la siguiente forma:

- (a) La seguridad jurídica quedaría comprometida si, realizada una comprobación parcial o un procedimiento de rectificación sobre un determinado elemento de la obligación tributaria, pese a tener a su disposición todos los datos precisos, la Administración se limita a considerar solo alguno de ellos para, más adelante, regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía.

- (b) Por tanto, los eventuales efectos preclusivos que pudieran proyectar unas actuaciones tributarias previas se erigen también en un auténtico derecho del contribuyente frente a la Administración y, correlativamente, en un deber de esta de proveer a su garantía.

No obstante, en el caso analizado en la sentencia el contribuyente no planteó los posibles efectos preclusivos de las actuaciones previas hasta la reclamación económico-administrativa. Por tanto, el tribunal subraya que corresponde al reclamante la carga de acreditar el alcance material de los procedimientos previos.

1.17 Procedimiento de inspección. – Los procedimientos de entrada y registro deben ser controlados *a posteriori* por el juez que concedió la autorización, a través del mecanismo de dación de cuenta

Tribunal Supremo. [Sentencia de 2 de noviembre de 2022](#)

El Tribunal Supremo concluye en esta sentencia que los procedimientos de entrada y registro en el domicilio deben ser fiscalizados *a posteriori*. Así es:

- (a) Los principios de adecuación, proporcionalidad y necesidad no solo se deben reconocer y estar presentes a la hora de pedir (o conceder por el juez competente) la autorización para entrar en un domicilio constitucionalmente protegido, sino que han de ser escrupulosamente observados también en el desarrollo de la actuación material.
- (b) La revisión de la actuación de la Administración la debe realizar el Juez que autorizó la entrada y registro a través del mecanismo de dación de cuenta que la Administración está obligada a realizar en virtud del artículo 172 del reglamento de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio).

1.18 Procedimiento de inspección. – Las pruebas halladas en un registro a terceros que haya sido anulado o que haya vulnerado derechos fundamentales no se pueden utilizar para comprobar, liquidar o sancionar

Tribunal Supremo. [Sentencia de 25 de octubre de 2022](#)

En esta sentencia, el Tribunal Supremo reitera el criterio sentado en su sentencia de 14 de julio de 2021 (resumida en nuestra [Newsletter Tributario de julio a septiembre de 2021](#)) en relación con las pruebas halladas de forma casual en un registro realizado a un tercero y que hayan sido declaradas nulas por sentencia penal.

En concreto, concluye que la Administración tributaria no puede realizar válidamente comprobaciones, determinar liquidaciones o imponer sanciones a un obligado tributario tomando como fundamento fáctico los documentos o pruebas incautados como consecuencia de un registro practicado en el domicilio de terceros (aunque se haya autorizado la entrada y registro judicialmente), cuando se ha emitido sentencia penal firme en la que se ha concluido que los documentos se han obtenido con vulneración de derechos fundamentales.

El tribunal añade que la misma conclusión se alcanzaría aun cuando no se hubiera llegado a declarar formalmente la irregularidad del registro por la jurisdicción penal, ya que en ese caso la nulidad procedería de lo establecido en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, conforme al cual "*no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales*".

1.19 Procedimiento de derivación de responsabilidad. – El plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables comienza desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar

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

El artículo 42.2.a) de la LGT establece que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria las personas o entidades que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

El Tribunal Supremo concluye que el *dies a quo* del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios en virtud de este artículo comienza cuando ocurren los hechos que constituyen el presupuesto de la responsabilidad, es decir, cuando los actos de transmisión u ocultación tienen lugar.

La interpretación efectuada que da lugar a esta doctrina se limita a la versión inicial del artículo 67.2 de la LGT y a los casos regidos por ella, de modo que no prejuzga lo que el tribunal pudiera, eventualmente, sostener a la hora de afrontar el *dies a quo* en casos regidos por la normativa actual, posterior a la reforma operada por la Ley 7/2012.

1.20 Procedimiento sancionador. - Es contraria al Derecho de la UE la normativa que permite sancionar a una persona jurídica por una infracción penal cometida por su representante persona física, si la sociedad no ha podido impugnar la existencia de esta infracción

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 10 de noviembre de 2022. Asunto C-203/21](#)

Una persona física, administrador y representante de una sociedad búlgara, fue acusada de haber eludido el pago de determinadas deudas tributarias relativas al IVA, infracción tipificada y sancionada en el Código Penal de Bulgaria. Lo anterior dio lugar a la incoación de un procedimiento penal ante el correspondiente Tribunal Provincial del país.

La Fiscalía propuso a dicho tribunal la imposición, en un procedimiento separado, de una sanción pecuniaria a la entidad, por entender que había obtenido un beneficio económico ilícito como consecuencia de la supuesta infracción cometida por su administrador y representante en materia de declaración del IVA; todo ello al amparo de lo dispuesto en la ley de ese Estado, que tipifica y sanciona expresamente la referida conducta y que no prevé la posibilidad de suspender el procedimiento incoado hasta que el procedimiento penal haya concluido.

El TJUE concluye que una norma como la descrita es contraria a la presunción de inocencia y al derecho de defensa consagrados en el artículo 48 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, dado que permite al juez nacional imponer a una persona jurídica una sanción por una infracción de la que es responsable una persona física facultada para obligar o representar a dicha entidad, sin que dicha responsabilidad haya sido declarada en sentencia firme y sin que la sociedad haya podido impugnar, en un recurso independiente, la existencia real de la infracción en cuestión.

1.21 Procedimiento de revisión. – El plazo para interponer recurso de alzada por la AEAT comienza cuando la resolución impugnada llega a la Oficina de Relación con los Tribunales o a cualquier otro departamento de la Administración tributaria

Tribunal Supremo. [Sentencia de 17 de noviembre de 2022](#)

En mayo de 2013, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó un acuerdo por el que se declaró a un contribuyente responsable solidario de las deudas tributarias de una entidad, de conformidad con el artículo 42.2.a) de LGT. El contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que estimó su posición en octubre de 2014. La resolución tuvo entrada en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) en diciembre de 2014. Contra esta resolución, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria interpuso un recurso de alzada en marzo de 2015, que fue estimado por el TEAC en junio de 2017, confirmando el acuerdo de declaración de responsabilidad en su totalidad.

El Tribunal Supremo concluye que en el caso analizado el recurso de alzada se interpuso de forma extemporánea, por lo que la resolución del TEAR es firme y el acuerdo de declaración de responsabilidad es nulo. El Tribunal reitera su jurisprudencia (analizada en nuestra [Newsletter Tributario de Julio a Septiembre de 2021](#)) y afirma que en la medida en que la Administración tributaria tiene personalidad jurídica única, para que se inicie el plazo de recurso es suficiente con la comunicación recibida en la ORT o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido.

1.22 Procedimiento de revisión. – En fase de apelación de un auto de autorización de entrada y registro en un domicilio, el recurrente debe tener toda la documentación que estuvo a disposición del juez

Tribunal Supremo. [Sentencia de 10 de noviembre de 2022](#)

En el ámbito de las autorizaciones de entrada y registro en un domicilio, el Tribunal Supremo recuerda que deben estar conectadas con la existencia de un procedimiento de inspección ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado.

Por tanto, la entrada en el domicilio sin comunicación previa a la parte afectada debe ser excepcional y estar especialmente justificada. En estos casos, además, es imprescindible que, en la fase de apelación contra el auto que autorizó la actuación, el recurrente tenga a su disposición toda la documentación que hubiera conocido y evaluado el juez, para ejercitar su derecho a la tutela judicial efectiva y no padecer indefensión.

1.23 Procedimiento de revisión. – El Tribunal Supremo define el concepto de “naturaleza tributaria” a los efectos de la extensión de efectos de sentencias firmes

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

El artículo 110 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (“LJCA”), establece que, “en materia tributaria”, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas se podrán extender a otras, cuando concurren determinadas circunstancias.

En esta sentencia se plantea si las sentencias dictadas en los procedimientos especiales para la protección de los derechos fundamentales de la persona que anulen liquidaciones o sanciones tributarias por vulneración de derechos fundamentales se pueden considerar dictadas “en materia tributaria” y, en su caso, si pueden ser susceptibles de la referida extensión de efectos.

El Tribunal Supremo concluye que una sentencia se entiende dictada “en materia tributaria” cuando tenga por objeto la revisión de un acto administrativo de naturaleza tributaria, con independencia de la naturaleza, especial o no, del procedimiento contencioso-administrativo en que haya sido pronunciada. Lo relevante no es el procedimiento en sí (ordinario, abreviado o especial), sino el objeto de este y, por lo que se refiere al caso, no parece que existan muchas dudas de que una liquidación y una sanción derivadas de un procedimiento de inspección, se integran dentro de la “materia tributaria.”

2. Resoluciones

2.1 Impuesto sobre Sociedades. – Estando en vigor el TRLIS, los dividendos procedentes de acciones privilegiadas eran deducibles

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de [22 de febrero de 2021](#) y de [24 de octubre de 2022](#)

Según el artículo 14.1.a) del derogado TRLIS, no eran fiscalmente deducibles los gastos que representaran una retribución de los fondos propios.

La cuestión controvertida en estas resoluciones se centra en determinar si las participaciones preferentes o privilegiadas emitidas por una entidad son un instrumento de patrimonio, como sostiene la Inspección (que rechaza la deducibilidad de los dividendos correspondientes a aquellas con base en el referido precepto), o un pasivo o instrumento financiero compuesto, como defiende la sociedad reclamante (que entiende que los dividendos en este caso son gastos financieros).

El TEAC se remite a lo señalado por el ICAC en su [resolución de 5 de marzo de 2019](#) y concluye que las participaciones objeto de debate deben ser clasificadas como instrumento financiero compuesto, en la medida en que, de acuerdo con sus características, generan en el tenedor el derecho a percibir un dividendo siempre que la entidad emisora tenga beneficios o reservas distribuibles. Por lo tanto, no cabe rechazar su deducibilidad por aplicación del citado artículo 14.1.a) del TRLIS.

No obstante, el TEAC recuerda que esta controversia queda totalmente zanjada con la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades, puesto que su artículo 15.1.a) señala que tendrá la consideración de retribución de fondos propios (y, por tanto, de gasto no deducible) la correspondiente a los valores representativos del capital, con independencia de su consideración contable.

2.2 Impuesto sobre Sociedades. - Para imputar los ingresos conforme al criterio de operaciones a plazos es necesario que se delimiten con precisión las fechas de los pagos

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 22 de septiembre de 2022](#)

En el Impuesto sobre Sociedades, los ingresos se imputan conforme a su devengo. No obstante, en el caso de operaciones a plazos, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros. Para ello es preciso que transcurra al menos un año entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo de pago.

En esta resolución, el TEAC concluye que, para aplicar el criterio de las operaciones a plazos, es necesario que exista un calendario de pagos que establezca el importe a pagar en cada una de las fechas previstas que, además, deben estar delimitadas. Por ello, no es posible considerar como operación a plazos aquella cuyo precio se condiciona a hechos futuros que pueden ser o no posibles, sin prefijar un calendario de vencimientos y pagos.

2.3 Impuesto sobre Sociedades. – Una sociedad civil que alquila inmuebles es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, aunque no cuente con medios para esta actividad

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 22 de septiembre de 2022](#)

La ley actual reguladora del Impuesto sobre Sociedades establece que las sociedades civiles con objeto mercantil son contribuyentes del impuesto. De acuerdo con el Código de Comercio, tendrán objeto mercantil las sociedades civiles que se dediquen a la realización de una actividad económica de producción, intercambio o de prestación de servicios, quedando excluidas las sociedades que se dediquen a actividades agrícolas, forestales, mineras y de carácter profesional.

En esta resolución se analiza el caso de una sociedad civil que, desde su constitución, se dedica a la actividad agrícola, pero que percibe además rentas por el arrendamiento de una finca rústica y de un local comercial de su propiedad. A la vista ello, el TEAC concluye que la realización de la actividad de arrendamiento de inmuebles determina el carácter mercantil de la sociedad. Por ello, la sociedad es contribuyente del impuesto, aunque el arrendamiento de inmuebles se realice sin contar con medios materiales ni personales y sin perjuicio de que se pueda considerar que no ejerce una actividad económica a efectos tributarios.

2.4 Impuesto sobre el Patrimonio. – Las cuentas bancarias en España de no residentes no están sujetas a obligación real si así se establece en el convenio para evitar la doble imposición con el país de residencia

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares. [Resolución de 28 de septiembre de 2022](#)

De acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, los no residentes están sujetos a este impuesto por obligación real, por los bienes y derechos situados o que se puedan ejercitar o se hayan de cumplir en España. En esta resolución se analiza el caso de un residente en Alemania que tiene una cuenta bancaria abierta en España.

El tribunal analiza el convenio para evitar la doble imposición entre España y Alemania y recuerda que, de acuerdo con el apartado 5 de su artículo 21, los elementos patrimoniales no definidos en sus apartados 1 a 4 (inmuebles, muebles de establecimientos permanentes, buques o aeronaves y acciones o participaciones en sociedades con inmuebles en más de un 50% de su activo), solo se pueden someter a imposición en el Estado de residencia. Por tanto, la referida cuenta bancaria abierta en España no formará parte de la base imponible del impuesto para un residente alemán.

2.5 Procedimiento de gestión. - Para valorar el arrendamiento de inmuebles es necesaria la inspección ocular del bien comprobado

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 24 de junio de 2021](#)

En su [sentencia de 21 de enero de 2021 -rec. 5352/2019-](#) (analizada en nuestra [Newsletter de febrero de 2021](#)), el Tribunal Supremo concluyó que, a efectos de la valoración administrativa de inmuebles, es necesario el reconocimiento personal y directo del bien por el perito. Este trámite solo puede ser dispensado excepcionalmente y siempre que esté justificado adecuadamente.

En esta resolución, el TEAC extiende el criterio fijado por el Tribunal Supremo a la valoración del importe del arrendamiento de inmuebles. Según el tribunal, en este tipo de valoraciones influyen notablemente aspectos como el estado de conservación de los bienes o la calidad de los materiales utilizados, elementos a los que el Tribunal Supremo da especial importancia en su sentencia.

Por este motivo, el tribunal anula una valoración administrativa en la que el dictamen elaborado por el perito se basaba en el estudio del valor de mercado de locales comerciales de la zona, sin que se hubiese realizado una visita al inmueble.

2.6 Procedimiento sancionador. - La suspensión de una sanción en vía contencioso-administrativa no se mantiene por el mero hecho de interponer el recurso

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

Aplicando la doctrina fijada en anteriores resoluciones, el TEAC concluye que la suspensión *ex lege* de las sanciones que se produce con ocasión de su impugnación en vía administrativa o económico-administrativa, no se mantiene en vía contencioso-administrativa por más tiempo que el establecido para interponer el correspondiente recurso en esta vía.

Para que la suspensión se prolongue en la vía contencioso-administrativa es necesario (i) que el interesado la solicite en vía judicial con ocasión de la interposición del recurso, y (ii) que comunique a la Administración que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión. La suspensión mantenida en vía contencioso-administrativa por el cumplimiento de dichos requisitos continuará hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

2.7 Procedimiento sancionador. – Si no se atiende íntegramente un requerimiento, procede sancionar por obstrucción a la actuación administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 22 de septiembre de 2022](#)

Un procedimiento de comprobación limitada comenzó con la notificación de un requerimiento de información en el que se solicitó determinada documentación. La falta de contestación del citado requerimiento en el plazo establecido condujo a la imposición de una sanción por la comisión de la infracción consistente en la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación administrativa.

El TEAC confirma la sanción impuesta. Según el tribunal, concurren tanto el elemento objetivo de la infracción tipificada y sancionada (no contestar íntegramente en plazo un requerimiento), como el elemento subjetivo, revelador de la conducta negligente del reclamante. A estos efectos, el tribunal subraya que es especialmente reprochable que el obligado aportara la documentación requerida en la fase de reposición frente a los acuerdos de liquidación y no cuando se realizó el requerimiento.

2.8 Procedimiento de recaudación. – Un APA no es requerimiento previo a efectos de evitar los recargos por declaración extemporánea

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 24 de octubre de 2022](#)

Tras suscribir un acuerdo previo de valoración (APA) con la Administración, una entidad presentó una autoliquidación complementaria del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio anterior para realizar las correcciones consistentes con dicho acuerdo. La Administración liquidó recargos por presentación extemporánea.

La cuestión controvertida se centra en determinar si los APA son requerimientos previos a los efectos del régimen de recargos, en cuyo caso no procedería girar tales recargos.

El TEAC aplica el criterio fijado en su resolución de 22 de septiembre de 2021 (R.G. 8015/2021) y concluye que el APA no se puede considerar requerimiento previo para que el contribuyente presente una autoliquidación complementaria. A juicio del tribunal, este tipo de acuerdos deriva de una solicitud del obligado tributario para que la Administración fije un criterio para la valoración de operaciones vinculadas, por lo que no es fruto de una actuación administrativa realizada de oficio. En consecuencia, el TEAC confirma el recargo exigido.

3. Consultas

3.1 Impuesto sobre Sociedades. - Para reconocer los ingresos se puede aplicar el método de grado de avance

Dirección General de Tributos. Consulta [V2156-22](#), de 13 de octubre de 2022

Una empresa fabrica sistemas complejos de maquinaria y exporta casi toda su producción. La empresa emite una factura por el 100% del valor del proyecto en el momento de la exportación, a pesar de que todavía quedan por realizar determinados trabajos para que se transmita plenamente la propiedad del proyecto ejecutado al cliente.

Tras solicitar informe al ICAC, la DGT admite que se reconozcan los ingresos según el grado de avance (norma de valoración 18ª de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras). Para ello es preciso cumplir con los requisitos de la norma contable.

3.2 Impuesto sobre Sociedades. - En la actividad de intermediación, el importe neto de la cifra de negocios estará integrado solo por la retribución de dicha actividad

Dirección General de Tributos. Consulta [V2180-22](#), de 18 de octubre de 2022

La DGT analiza si una administración de lotería debe determinar el importe neto de su cifra de negocios considerando como ingreso el importe total obtenido en la venta de lotería o, por el contrario, solo la comisión por la comercialización.

Solicitado informe al ICAC, este concluye que, en la medida en que la entidad actúe como mero intermediario en la venta de lotería, deberá registrar como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias únicamente la retribución de los servicios de intermediación. El tratamiento a efectos del Impuesto sobre Sociedades seguirá al contable, puesto que entre los preceptos que contiene la ley del impuesto no figura ninguna norma destinada a modificar los criterios aplicables para cuantificar el importe neto de la cifra de negocios.

3.3 Impuesto sobre Sociedades. - La integración en un nuevo grupo fiscal solo de algunas de las entidades que formaban parte de otro grupo fiscal, que se extingue, impide aplicar las reglas especiales que mitigan los efectos de la extinción

Dirección General de Tributos. Consulta [V2182-22](#), de 18 de octubre de 2022

La dominante de un grupo fiscal es adquirida por un grupo multinacional cuya dominante es una entidad luxemburguesa. Como consecuencia de ello se constituye un nuevo grupo fiscal en el que se incluyen todas las sociedades dependientes del antiguo grupo a excepción de una. Los efectos derivados de esta operación serían los siguientes:

- (a) El antiguo grupo se mantendrá durante el período en que se produce la adquisición de su entidad dominante y se extinguirá con efectos en el siguiente.
- (b) La normativa prevé que, cuando la entidad dominante de un grupo fiscal adquiriera la condición de dependiente y todas las entidades incluidas en dicho grupo fiscal se

integren en otro grupo fiscal, se aplicarán reglas especiales que mitigan los efectos de la extinción del grupo fiscal. No obstante, estas reglas especiales no son de aplicación cuando la integración de las entidades dependientes se produzca solo de manera parcial, como es el caso de esta consulta.

3.4 Impuesto sobre Sociedades. - El valor de adquisición de un inmueble a efectos del Impuesto sobre Sociedades no se altera por el hecho de que una comunidad autónoma revise el valor a efectos del ITPyAJD

Dirección General de Tributos. Consulta [V2125-22](#), de 10 de octubre de 2022

Una entidad adquirió un inmueble que posteriormente la Comunidad Autónoma valoró por encima del precio de adquisición a efectos del ITPyAJD. Se plantea si para calcular el beneficio de la venta del inmueble se debe tomar como valor de adquisición el precio acordado en la operación o el valor otorgado por la Comunidad Autónoma.

La DGT recuerda que, de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los elementos patrimoniales se deben valorar conforme a los criterios previstos en el Código de Comercio. En este se establece que los activos se deben contabilizar por su precio de adquisición o coste de producción, no existiendo ningún precepto que permita corregir dicha valoración a efectos contables, ni siquiera con motivo de una valoración de una Comunidad Autónoma.

Por tanto, la valoración autonómica a efectos del ITPyAJD no afectará al valor a considerar a efectos de una transmisión del inmueble.

3.5 IRPF. - Un residente en España que teletrabaja desde su domicilio particular para un empleador de otro Estado tributará por su renta mundial en España

Dirección General de Tributos. Consulta [V2223-22](#), de 25 de octubre de 2022

Un residente fiscal en España va a trabajar para una empresa residente en Holanda. El trabajo se realizará en España desde el domicilio del trabajador. La DGT señala lo siguiente:

- (a) Conforme al Convenio para evitar la doble imposición entre España y Holanda, interpretado a la vista de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, las rentas del trabajo dependiente en régimen de teletrabajo tributarán en el territorio desde el que se realice el trabajo físicamente, es decir, donde esté el domicilio particular del trabajador. El hecho de que el trabajo se realice en beneficio de una empresa holandesa no modifica esta conclusión, al ser el trabajador residente fiscal en España y ejercer el empleo en este país.
- (b) La entidad holandesa tendrá obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta solo (i) si opera en territorio español por medio de un establecimiento permanente, o (ii) si los rendimientos del trabajo constituyen gasto deducible para la determinación de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (rentas que se deriven de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente).

3.6 IVA. - La transmisión de la totalidad de las participaciones en filiales gestionadas no está sujeta a IVA

Dirección General de Tributos. Consulta [V2109-22](#), de 5 de octubre de 2022

Se analiza el régimen de sujeción a IVA de la transmisión por una entidad holding de la totalidad de sus participaciones en una filial gestionada por ella. En el caso concreto analizado, esa transmisión supone, además, la transmisión indirecta de las participaciones de la filial en otras entidades operativas en cuya gestión interviene la entidad holding.

En concreto, se plantea si esta transmisión (que, en el caso concreto analizado, se realiza en el marco de un canje de valores) está no sujeta al amparo de lo dispuesto por el artículo 7.1 de la Ley del Impuesto.

La DGT concluye que sí se aplica ese supuesto de no sujeción. En concreto, entiende (con base en su interpretación de la jurisprudencia del TJUE) que “a la transmisión por parte de la consultante de la totalidad de las participaciones de una entidad holding que, en el supuesto objeto de consulta, comprende, a su vez, la totalidad de las participaciones de otras cinco entidades mercantiles completamente operativas, de tal forma que cada una de ellas consta de un conjunto de elementos materiales y humanos que, formando parte de su patrimonio empresarial o profesional, que constituye una unidad económica autónoma en los términos previstos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, le resultará de aplicación también el referido supuesto de no sujeción”.

4. Normativa

4.1 Están exentas de AJD las novaciones de préstamos hipotecarios que se produzcan al amparo del Código de Buenas Prácticas

En el BOE de 23 de noviembre de 2022 se publicó el [Real Decreto-ley 19/2022, de 22 de noviembre](#), por el que se establece un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual, se modifica el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y se adoptan otras medidas estructurales para la mejora del mercado de préstamos hipotecarios.

Entre otras, la norma introduce un supuesto de exención de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de AJD del ITPyAJD para las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo de dicho código.

4.2 Se introducen modificaciones en los modelos de declaración de IVA

En el BOE de 22 de noviembre de 2022 se publicó la [Orden HFP/1124/2022, de 18 de noviembre](#), por la que se modifican varias órdenes en relación con diversos modelos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Entre las modificaciones que se introducen, se adaptan los modelos 303, 322 y 390 a los cambios en materia de tipos impositivos:

- Tipo del 0% introducido por la disposición final tercera de la Ley 7/2022, de 8 de abril ([comentario de 10 de abril de 2022](#)) para determinadas donaciones de productos a entidades sin fines lucrativos.

- Tipo del 5% introducido para determinados contratos de energía eléctrica por el artículo 18 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio ([alerta de 27 de junio de 2022](#)).

Además, se introducen modificaciones de carácter técnico que facilitan su cumplimentación por el contribuyente.

4.3 Se modifica el modelo 591 del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica

Durante el año 2021, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica ha sido objeto de medidas excepcionales de suspensión que han supuesto que las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante los trimestres objeto de suspensión no deban ser objeto de liquidación, lo que modifica el cómputo de la base imponible y de los pagos fraccionados. En concreto, el ingreso del impuesto se suspendió durante el tercer y el cuarto trimestre de 2021, mediante el Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio y el Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre ([comentario de septiembre de 2021](#)).

En el BOE de 22 de noviembre de 2022 se ha publicado la [Orden HFP/1123/2022, de 18 de noviembre](#), por la que se modifica la Orden HAP/2328/2014, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 591 y 588, para adaptar los modelos a los efectos de estas suspensiones.

5. Otros

5.1 La AEAT y el Ministerio de Ciencia e Innovación alcanzan un convenio para la aplicación de los proyectos de I+D+i

El 17 de noviembre de 2022 se ha publicado la [Resolución de 10 de noviembre de 2022](#), de la Subsecretaría, por la que se publica el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y el Ministerio de Ciencia, mediante el que, a decir de su exposición de motivos, se trata de crear un marco estable que regule la colaboración en la emisión de informes que tengan por objeto la calificación de proyectos como de investigación y desarrollo o innovación tecnológica (I+D+i), a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

El objetivo es que, cuando la AEAT esté realizando actividades de comprobación e investigación de contribuyentes que hayan acreditado deducciones por I+D+i, pueda solicitar a la Secretaría General de Innovación que dé su opinión técnica (debidamente motivada) en relación con el cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos necesarios para poder aplicar dichas deducciones (por lo que, en general, es previsible que estos informes se soliciten cuando el propio contribuyente no los haya obtenido previamente).

Para ello, la AEAT deberá facilitar a la Secretaría, entre otras, una memoria técnica de cada proyecto (individualizado), con el mismo formato, estructura y contenido que la requerida para la emisión de informe motivado vinculante (prevista en la Ley del Impuesto sobre Sociedades) según el Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre. La información será recabada del contribuyente por la AEAT.

Departamento Tributario

Síguenos:



GARRIGUES

Esta publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© **J&A Garrigues, S.L.P.**, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3

28001 Madrid España

T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08