

Newsletter Tributario

España

GARRIGUES

Abril 2023

Índice

1. Sentencias

- 1.1 Libertad de circulación de capitales. - El TJUE prohíbe la discriminación a los fondos inmobiliarios no residentes
- 1.2 Libertad de circulación de capitales. – La normativa fiscal española discrimina a los fondos de inversión libre no residentes en España
- 1.3 Operaciones vinculadas. – La parte que se ha beneficiado de los ajustes por operaciones vinculadas tiene legitimidad para recurrir el acuerdo de liquidación del que es sujeto pasivo
- 1.4 Monetización de créditos. – Las devoluciones por la monetización de activos por impuesto diferido generan intereses de demora entre la fecha del acuerdo en que se reconoce su procedencia y la fecha del pago
- 1.5 Plusvalía municipal. – El obligado al pago del impuesto en virtud de pacto está legitimado también para solicitar la rectificación de la autoliquidación y la correspondiente devolución del impuesto
- 1.6 Plusvalía municipal. - Las liquidaciones del impuesto que aún estaban en plazo de recurso contencioso-administrativo a 26 de octubre de 2021 deben ser anuladas
- 1.7 Notificaciones electrónicas. - Las empresas están obligadas a entrar periódicamente en su sede electrónica, sin que sea necesario que se les haga llegar un aviso previo de cada notificación
- 1.8 Procedimiento de recaudación. - No se debe inadmitir una solicitud de aplazamiento si se atiende al requerimiento administrativo para su subsanación

- 1.9 Procedimientos de gestión. - Las ampliaciones de plazo solicitadas por el contribuyente que no son resueltas expresamente por la Administración no constituyen dilación imputable al contribuyente
- 1.10 Procedimiento de gestión. – La caducidad de un procedimiento de gestión se debe declarar expresamente
- 1.11 Procedimiento de revisión. – Los recursos contencioso-administrativos de las comunidades de propietarios sin personalidad jurídica pueden ser interpuestos por su presidente, sin necesidad de acuerdo expreso de la junta de propietarios
- 1.12 Procedimiento sancionador. - Es contraria al Derecho de la UE la normativa nacional que permite suspender la actividad de un operador autorizado por el hecho de que sea acusado en un proceso penal sin que haya recaído condena, siempre que dicha sanción tenga naturaleza penal

2. Resoluciones

- 2.1 IAE. – El cómputo de los elementos tributarios se debe hacer siguiendo un criterio de disponibilidad y no de utilización efectiva
- 2.2 IVA. – Para que una ‘holding’ pueda deducir las cuotas de IVA asociadas a servicios recibidos para la adquisición de participaciones, el coste de dichos servicios se debe incluir en el precio de los servicios que preste a sus filiales
- 2.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - La reducción de empresa familiar se puede aplicar sobre el valor de las participaciones correspondiente a los activos financieros de la entidad, si se prueba que están afectos al desarrollo de la actividad empresarial
- 2.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – Se aplicará la norma estatal y no la autonómica cuando el beneficiario del seguro de vida no reciba otros bienes de la herencia

- 2.5 Procedimientos de gestión. - El TEAC unifica su criterio sobre las potestades de comprobación de los órganos gestores respecto de los obligados tributarios acogidos a regímenes especiales

3. Consultas de la DGT

- 3.1 IRPF. - Los intereses por mora en el pago del salario son ganancias patrimoniales no sometidas a retención
- 3.2 IRPF. - La entrega de productos rebajados a través de máquinas de 'vending' ubicadas en el comedor social puede quedar exenta de tributación
- 3.3 IRPF. – La determinación de las acciones a entregar a los trabajadores en función de su salario no cumple el requisito necesario para la exención de la retribución en especie en el de IRPF
- 3.4 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. – El envío de productos a una empresa logística en España para su entrega a una filial no genera un establecimiento permanente en este territorio, si la filial vende los productos a los clientes en nombre propio
- 3.5 Impuesto sobre Grandes Fortunas. - Los impatriados están sujetos al impuesto por obligación real
- 3.6 Plusvalía municipal. – La transmisión de la propiedad de un inmueble tras su arrendamiento financiero puede constituir el hecho imponible del impuesto
- 3.7 Plusvalía municipal. – El valor de referencia no se puede utilizar para acreditar la no sujeción al impuesto por inexistencia de incremento de valor
- 3.8 IAE. – La compraventa de criptomonedas para uno mismo no es actividad económica

4. Normativa

- 4.1 Se reducen los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF
- 4.2 Se introducen modificaciones en materia de gestión de pagos de deudas tributarias
- 4.3 Se introducen modificaciones en el modelo 036 y en la obligación de llevanza de los libros registro de IVA
- 4.4 Se modifican varios reglamentos tributarios
- 4.5 Se modifican el Convenio Económico con Navarra y el Concierto Económico con el País Vasco

1. Sentencias

1.1 Libertad de circulación de capitales. - El TJUE prohíbe la discriminación a los fondos inmobiliarios no residentes

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 27 de abril de 2023](#). Asunto C-537/20

En esta nueva sentencia, el TJUE declara incompatible con la libre circulación de capitales la sujeción a gravamen en Alemania de las rentas inmobiliarias obtenidas en ese país por un fondo de inversión inmobiliaria constituido en Luxemburgo como fondo de inversión especializado; y ello teniendo en cuenta que, de acuerdo con la normativa alemana, los fondos de inversión inmobiliaria constituidos con arreglo a derecho alemán gozan de exención plena sobre las rentas obtenidas.

Alemania había justificado dicha diferencia de trato en que la exención de los fondos alemanes se explicaba en la correlativa sujeción a gravamen en Alemania de sus inversores, en aplicación del principio de transparencia, mientras que no le era posible asegurar la tributación en Alemania de los inversores en fondos no residentes (de ahí la sujeción del propio fondo). Sin embargo, el TJUE considera que dicha diferencia de trato entre fondos alemanes y no residentes se proyecta sobre situaciones comparables y no está, además, justificada por la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal alemán, puesto que (1) el objetivo de transparencia y de someter a gravamen a los inversores se puede verificar igualmente respecto de los fondos no residentes (bastaría con supeditar la exención del fondo en Alemania a la tributación de los inversores en sus países de residencia); y (2) los fondos no residentes pueden tener también inversores alemanes que sufren una doble imposición, sólo parcialmente atenuada mediante una posible deducción (en la práctica incierta) de los impuestos soportados por el fondo.

En España, los fondos inmobiliarios no residentes que no están establecidos en este territorio están sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sobre las rentas de fuente española (generalmente, a un tipo de gravamen del 19% si residen en la Unión Europea), mientras que los fondos de inversión inmobiliaria regulados por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, tributan al tipo del 1% si cumplen determinadas condiciones, entre otras, en cuanto al número de partícipes y el objeto de su actividad, por lo que la sentencia tiene particular interés en España.

1.2 Libertad de circulación de capitales. – La normativa fiscal española discrimina a los fondos de inversión libre no residentes en España

Tribunal Supremo. Sentencias de 5 de abril (recurso [7260/2021](#)) y 11 de abril de 2023 (recursos [8220/2021](#), [7123/2021](#), [7127/2021](#))

De acuerdo con la Ley del IRNR, los fondos de inversión libre (FIL) o *hedge funds* residentes en España están gravados al 1%, mientras que los FIL residentes en otros Estados están gravados a un tipo del 19% (o al tipo más reducido que resulte, en su caso, en aplicación del convenio de doble imposición pertinente) por las rentas obtenidas en España.

El Tribunal Supremo ha concluido (en un recurso cuya dirección letrada ha correspondido a Garrigues) que este distinto tratamiento es contrario a la libertad de circulación de capitales regulada en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la UE, de manera que los FIL

no residentes deben ser tratados como los residentes si prueban que son entidades abiertas, cuentan con la pertinente autorización y acreditan que están gestionados por una gestora autorizada en los términos de la Directiva 2011/61/UE.

En nuestra [alerta de 12 de abril de 2023](#) ya anticipamos brevemente el contenido de la primera de estas sentencias.

1.3 Operaciones vinculadas. – La parte que se ha beneficiado de los ajustes por operaciones vinculadas tiene legitimidad para recurrir el acuerdo de liquidación del que es sujeto pasivo

Tribunal Supremo. [Sentencia de 31 de marzo de 2023](#)

Tras la revisión de las operaciones realizadas por un socio con su sociedad, la Inspección entendió que aquellas no habían sido valoradas a mercado. La regularización determinó un incremento de los rendimientos de actividades económicas del socio a efectos de su IRPF y, paralelamente, una reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad.

El Tribunal Supremo, en contra de lo sostenido por el tribunal de instancia, concluye que, en el marco de los ajustes por operaciones vinculadas, la parte que se ha beneficiado (en este caso, la sociedad, porque se redujo su base imponible) tiene legitimación activa para impugnar la liquidación administrativa. Según el tribunal, el hecho de que se reduzca en un determinado ejercicio la carga tributaria no excluye que el ajuste determinante de tal resultado pueda tener trascendencia en otros aspectos de su legítima esfera de intereses, en cuanto la actuación tributaria puede tener repercusión en la contabilidad de la entidad.

1.4 Monetización de créditos. – Las devoluciones por la monetización de activos por impuesto diferido generan intereses de demora entre la fecha del acuerdo en que se reconoce su procedencia y la fecha del pago

Audiencia Nacional. [Sentencia de 30 de enero de 2023](#)

Un contribuyente solicitó la monetización de activos por impuesto diferido (DTAs) en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, que fue admitida por la Administración, pero por un importe menor al solicitado. Posteriormente el TEAC estimó parcialmente la reclamación de la entidad, ordenando la devolución de un importe adicional. La devolución de este importe no fue acompañada de intereses de demora, por lo que la entidad interpuso un recurso de ejecución ante el TEAC, que concluyó que no procedía el pago de intereses porque el reglamento del impuesto excluye expresamente el devengo de intereses de demora en los casos de abono de cantidades por monetización de DTAs.

La Audiencia Nacional confirma la tesis del TEAC, pero solo por el período que transcurre hasta la firmeza de la resolución del TEAC. A partir de ese momento, es decir, desde que se determina el importe a devolver y hasta la fecha de su abono efectivo, sí se deben reconocer intereses de demora a favor del contribuyente.

1.5 Plusvalía municipal. – El obligado al pago del impuesto en virtud de pacto está legitimado también para solicitar la rectificación de la autoliquidación y la correspondiente devolución del impuesto

Tribunal Supremo. Sentencias de [28 de marzo](#) y de [18 de abril](#) de 2023

En estas dos sentencias el Tribunal Supremo reconoce que el obligado al pago de la plusvalía municipal en virtud de pacto o contrato está legitimado tanto para (i) solicitar la rectificación de la autoliquidación del impuesto y la devolución del eventual ingreso indebido como para (ii) impugnar la eventual desestimación por parte de la Administración de la referida solicitud de rectificación en la vía administrativa y en la económico-administrativa.

De esta manera, el Tribunal Supremo extiende al ámbito de las autoliquidaciones de la plusvalía municipal el criterio de su sentencia de 30 de octubre de 2019 ([Newsletter de noviembre de 2019](#)) en relación con las liquidaciones de dicho impuesto.

1.6 Plusvalía municipal. - Las liquidaciones del impuesto que aún estaban en plazo de recurso contencioso-administrativo a 26 de octubre de 2021 deben ser anuladas

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. [Sentencia de 13 de marzo de 2023](#)

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

Con base en lo anterior, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid concluye que es susceptible de ser revisada una liquidación que, a 26 de octubre de 2021, aún estaba en plazo para ser impugnada mediante la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo.

1.7 Notificaciones electrónicas. - Las empresas están obligadas a entrar periódicamente en su sede electrónica, sin que sea necesario que se les haga llegar un aviso previo de cada notificación

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. [Sentencia de 9 de febrero de 2023](#)

Según la Ley del Procedimiento Administrativo Común, la Administración debe enviar avisos de sus notificaciones (se realicen en papel o por medios electrónicos) al dispositivo electrónico y/o dirección de correo electrónico del interesado.

En el caso analizado en esta sentencia, una administración local notificó unas liquidaciones de la plusvalía municipal por medios electrónicos, pero el contribuyente no accedió a ellas en el plazo máximo de 10 días desde su puesta a disposición. Tras vencer el plazo para su impugnación, la entidad interpuso recurso de reposición. La Administración inadmitió el recurso por ser extemporáneo, frente a lo que la entidad alegó que no había recibido aviso

de la notificación de las liquidaciones, por lo que estas no habían sido válidamente notificadas.

Aplicando la doctrina del Tribunal Constitucional, el Tribunal Superior de Justicia entiende que las notificaciones se entendieron efectuadas por el transcurso de 10 días desde su puesta a disposición en la dirección electrónica de la empresa. Recuerda el tribunal que las personas jurídicas están obligadas a recibir las notificaciones electrónicamente y, por tanto, deben entrar al menos cada diez días en la sede electrónica con el fin de comprobar si tienen a su disposición una notificación. Entiende el tribunal que el aviso previo es un acto de carácter accesorio (y no obligatorio), cuyo único fin es facilitar el conocimiento de que se ha practicado una notificación al administrado.

1.8 Procedimiento de recaudación. - No se debe inadmitir una solicitud de aplazamiento si se atiende al requerimiento administrativo para su subsanación

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

Una sociedad solicitó aplazamiento de pago de la deuda tributaria por retenciones a cuenta del IRPF. Dos días después de la solicitud, la Administración tributaria emitió un requerimiento de subsanación por el que le solicitó la aportación de información adicional para acreditar “el concreto perjuicio económico que tendría para la actividad económica y el nivel de empleo”.

El contribuyente contestó al requerimiento alegando su imposibilidad de acceder al mercado crediticio y que Hacienda le debía un elevado importe de una devolución a su favor. Además, aportó un borrador de informe pericial sobre su situación, informando de que se aportaría el informe definitivo cuando estuviera disponible. Posteriormente, pagó la deuda y solicitó el desistimiento de la solicitud de aplazamiento.

A pesar de lo anterior, la Administración inadmitió la solicitud por entender que el recurrente no había atendido debidamente el trámite de subsanación. Como la inadmisión condujo a que la solicitud se tuviera por no presentada (y aunque la deuda había sido pagada), se emitió providencia de apremio.

La Audiencia Nacional concluye que en el caso enjuiciado no se puede entender que la entidad incumplió el trámite de subsanación de su solicitud de aplazamiento, dado que alegó elementos suficientes para entender cuál era su situación. Por todo ello, entiende que la inadmisión fue manifiestamente improcedente y que se debió, en su caso, desestimar, otorgando al contribuyente un nuevo plazo de pago en periodo voluntario. Conforme a ello, declara la nulidad de la providencia de apremio.

1.9 Procedimientos de gestión. - Las ampliaciones de plazo solicitadas por el contribuyente que no son resueltas expresamente por la Administración no constituyen dilación imputable al contribuyente

Tribunal Superior de Justicia de Galicia. [Sentencia de 18 de mayo de 2022](#)

Un contribuyente solicitó en dos ocasiones la ampliación del plazo para contestar a requerimientos realizados en un procedimiento de comprobación limitada. La Administración no resolvió de forma expresa estas solicitudes, por lo que, en virtud de la normativa aplicable, estas se entendieron automáticamente concedidas.

En la liquidación emitida tras las actuaciones, la Administración consideró dichas ampliaciones de plazo como dilaciones imputables al contribuyente. En consecuencia, no se tuvieron en cuenta a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación.

En aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia recuerda que la “concesión automática” de las solicitudes de ampliación es una consecuencia derivada del incumplimiento por la Administración de su obligación de resolver y está justificada por razones de agilidad procedimental y seguridad jurídica de los contribuyentes, sin que extinga la obligación legal de la Administración de emitir una resolución expresa.

Como en este caso la Administración no resolvió expresamente las solicitudes, no se puede beneficiar de su propio incumplimiento. En consecuencia, no cabe descontar del plazo de duración del procedimiento las ampliaciones de plazo automáticamente concedidas por ausencia de resolución expresa, lo que (en el caso concreto analizado) determina la caducidad del procedimiento por superar el plazo legal máximo de duración.

1.10 Procedimiento de gestión. – La caducidad de un procedimiento de gestión se debe declarar expresamente

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

En esta sentencia, el Tribunal Supremo refuerza su doctrina sobre la obligación de declarar expresamente la caducidad de los procedimientos de gestión antes de iniciar otro procedimiento relativo a la misma obligación tributaria. El origen de la sentencia se encuentra en un procedimiento de gestión iniciado por la Hacienda Foral de Vizcaya, pero, como apunta el propio tribunal, la norma foral general tributaria está en consonancia con la Ley General Tributaria (LGT), por lo que las conclusiones de la sentencia son trasladables a los procedimientos que se rijan por esta.

El tribunal subraya que la caducidad se debe declarar de forma expresa, dado que los procedimientos de gestión son susceptibles de causar efectos desfavorables o de gravamen en el contribuyente. No obstante, el tribunal matiza que, pese al deber administrativo incondicional de declarar la caducidad, las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado puedan conservar su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos que se inicien posteriormente, siempre que se declare primero de forma expresa dicha caducidad y no haya vencido el plazo de prescripción.

1.11 Procedimiento de revisión. – Los recursos contencioso-administrativos de las comunidades de propietarios sin personalidad jurídica pueden ser interpuestos por su presidente, sin necesidad de acuerdo expreso de la junta de propietarios

Tribunal Supremo. [Sentencia de 16 de marzo de 2023](#)

El artículo 45.2.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa exige que, al interponer un recurso contencioso-administrativo en nombre de una persona jurídica, se acredite que quien represente el máximo poder decisorio dentro de la entidad ha decidido dicha interposición. En esta sentencia se analiza si, en el caso de una comunidad de propietarios carente de personalidad jurídica, es necesario que el recurso vaya acompañado de acuerdo de la junta de propietarios para el ejercicio de acciones judiciales.

El Tribunal Supremo concluye que no es necesaria la adopción de este tipo de acuerdos, pudiendo el presidente de la comunidad entablar directamente acciones jurídicas en nombre de esta. El tribunal subraya que la Ley de Propiedad Horizontal otorga al presidente de las comunidades de propietarios carentes de personalidad jurídica el poder de representación (en nombre de dichas comunidades) en juicio y fuera de él.

1.12 Procedimiento sancionador. - Es contraria al Derecho de la UE la normativa nacional que permite suspender la actividad de un operador autorizado por el hecho de que sea acusado en un proceso penal sin que haya recaído condena, siempre que dicha sanción tenga naturaleza penal

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. [Sentencia de 23 de marzo de 2023](#). Asunto C-412/21

Como consecuencia de un registro realizado en los locales de una sociedad rumana autorizada para explotar un depósito fiscal de productos sujetos a impuestos especiales (IIEE), se produjo la apertura de un proceso penal por la supuesta comisión de infracciones previstas en el Código Tributario de Rumanía. Paralelamente, las autoridades de dicho Estado suspendieron la autorización concedida a la entidad por un plazo determinado, entendiendo que la norma interna permite adoptar esta medida, aunque solo existan indicios de la comisión de infracciones de la normativa sobre IIEE. Finalizado el periodo inicial de suspensión, las autoridades rumanas suspendieron de nuevo la autorización, esta vez por tiempo indefinido, debido a que la sociedad había pasado a tener condición de acusado en el proceso penal.

El TJUE concluye que una normativa como la descrita, que permite suspender una autorización de esa naturaleza hasta que finalice un proceso penal, por el único motivo de que el autorizado pase a ser acusado en el proceso, vulnera la presunción de inocencia, siempre que la suspensión constituya una sanción de carácter penal, lo que debe valorar el juez nacional.

Sin embargo, la imposición de una sanción penal por infracciones de la normativa sobre IIEE a una sociedad que ya ha sido objeto de otra sanción penal firme por los mismos hechos, no infringe la prohibición del *bis in idem* cuando se cumplan determinados requisitos, entre los que destacan: (i) que la posibilidad de acumular ambas sanciones esté prevista por ley, (ii) que las sanciones acumuladas se refieran a aspectos diferentes de la misma conducta infractora, (iii) que existan normas claras y precisas que prevean qué actos y omisiones pueden dar lugar a una acumulación de sanciones, y (iv) que la primera sanción sea tenida en cuenta al evaluar la segunda, de forma que el conjunto de sanciones impuestas se corresponda con la gravedad de las infracciones cometidas.

2. Resoluciones

2.1 IAE. – El cómputo de los elementos tributarios se debe hacer siguiendo un criterio de disponibilidad y no de utilización efectiva

Tribunal Económico-Administrativo Central. [Resolución de 22 de marzo de 2023](#)

Para calcular la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) correspondiente a una actividad económica se deben computar los “elementos tributarios” específicamente previstos en el epígrafe correspondiente.

En el supuesto analizado en esta resolución, una entidad estaba dada de alta en los epígrafes 969.2 “Casinos de juego” y 969.4 “Máquinas recreativas y de azar”, cuyas cuotas se calculan en función de los elementos tributarios “número de mesas” y “número de máquinas recreativas” afectas a la actividad, respectivamente.

Tras un procedimiento inspector, la Administración incrementó el número de elementos tributarios, considerando todas las mesas de juego y las máquinas que habían servido para el desarrollo de la actividad económica en algún momento del año, en lugar de computar únicamente los elementos tributarios afectos de forma real y efectiva a la actividad en el momento del devengo del impuesto (el 1 de enero de cada año), tal y como había realizado la entidad.

El TEAC considera que la afectación de un elemento tributario a la actividad gravada viene impuesta por condiciones objetivas, no pudiendo quedar indeterminada la base imponible del IAE por voluntad del interesado. Es decir, el hecho de que los elementos tributarios (en este caso, el número de mesas/máquinas) que utilice el contribuyente a lo largo del ejercicio varíe (existiendo meses en los que se utilicen más y otros en los que se utilizan menos), no implica que hayan dejado de estar afectas a la actividad en algún momento.

2.2 IVA. – Para que una ‘holding’ pueda deducir las cuotas de IVA asociadas a servicios recibidos para la adquisición de participaciones, el coste de dichos servicios se debe incluir en el precio de los servicios que preste a sus filiales

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

En el marco de un procedimiento de comprobación limitada, la Administración concluyó que las cuotas de IVA soportadas por una *holding* por servicios recibidos para la adquisición de las participaciones en sus filiales no eran deducibles, aunque dicha entidad prestaba servicios de gestión a sus filiales. Según la Administración, los gastos controvertidos no formaban parte de los gastos generales de la actividad (que sí darían derecho a deducir el IVA soportado), porque estaban relacionados con actividades exentas (la posible venta futura de las participaciones) o no sujetas (la obtención de dividendos).

El TEAC confirma que el IVA soportado no sería deducible. Según el tribunal, tras revisar las facturas recibidas y emitidas se comprueba que el coste de los servicios recibidos para la adquisición de las participaciones no fue incluido en las facturas emitidas por la prestación de servicios a las filiales. Por tanto, se debe entender que no se ha probado que los servicios recibidos se correspondan con la realización de actividades generadoras del derecho a deducir.

2.3 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. - La reducción de empresa familiar se puede aplicar sobre el valor de las participaciones correspondiente a los activos financieros de la entidad, si se prueba que están afectos al desarrollo de la actividad empresarial

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

Una madre y sus dos hijos presentaron, tras el fallecimiento del padre de estos, autoliquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Entre los bienes y derechos del causante había participaciones en una entidad que cumplían los requisitos del régimen de empresa familiar, por lo que estaban exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y, en consecuencia, se beneficiaban de la reducción prevista en el ISD.

La Inspección consideró que la exención en el IP (y, por tanto, la reducción de empresa familiar en el ISD) no era total, porque solo una parte del activo de la sociedad estaba afecto a su actividad económica. En concreto, entendió que determinadas inversiones financieras (entre las que destacaba un préstamo concedido a otra entidad del grupo familiar) no estaban afectas, en la medida en que, según la Ley del IRPF (a la que se remite la Ley del IP), este tipo de activos no puede tener, en ningún caso, la consideración de afectos a la actividad económica.

El TEAC aplica el criterio fijado por Tribunal Supremo en su [sentencia de 10 de enero de 2022 \(rec. 1563/2020\)](#) ([Newsletter de enero de 2022](#)) y concluye que los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros sí se pueden considerar, como cualquier otro activo o elemento patrimonial, afectos a una actividad económica, siempre que se acredite que son necesarios para el desarrollo de esta. En todo caso, será el contribuyente el que deberá probar dicha afección.

2.4 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. – Se aplicará la norma estatal y no la autonómica cuando el beneficiario del seguro de vida no reciba otros bienes de la herencia

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

La cuestión controvertida consiste en determinar cuál es la normativa (estatal o autonómica) aplicable en relación con el ISD en un supuesto en el que, tras el fallecimiento del causante (residente en Francia), su cónyuge (residente en Portugal) recibe una cantidad derivada de un seguro colectivo de vida suscrito con una entidad española.

El TEAC subraya que el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, establece que el rendimiento del ISD de los residentes en España se considerará producido en el territorio de una comunidad autónoma en los casos en que las cantidades recibidas de seguros sobre la vida se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario. Esta regla, por tanto, no es aplicable en los casos en que el único hecho imponible consista en la percepción de cantidades de contratos de seguros de vida, es decir, cuando el beneficiario de dichas cantidades no reciba otros bienes de la herencia. En estos casos, la competencia para liquidar el ISD corresponderá en exclusiva al Estado y la legislación aplicable será también la estatal.

Ello será así con independencia de que la tributación se produzca por obligación real o personal de contribuir, y sin que se pueda apreciar discriminación alguna por la condición de no residente del asegurado.

2.5 Procedimientos de gestión. - El TEAC unifica su criterio sobre las potestades de comprobación de los órganos gestores respecto de los obligados tributarios acogidos a regímenes especiales

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 23 de febrero (0552/2021) y de 22 de marzo (9093/2022) de 2023

En su [sentencia de 23 de marzo de 2021 \(rec. 3688/2019\)](#), el Tribunal Supremo declaró que las actuaciones que impliquen la comprobación del acogimiento a regímenes especiales no se pueden realizar por los órganos gestores, sino que corresponden en exclusiva a la Inspección de los Tributos.

Este criterio fue aplicado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia en su resolución de 14 de junio de 2022 ([Newsletter de diciembre de 2022](#)), en la que concluyó que la prohibición fijada por el Tribunal Supremo afecta tanto a la comprobación de la aplicación del régimen especial de que se trate como a cualquier hecho, dato o circunstancia que derive de dicho régimen.

Sin embargo, en su resolución de 4 de octubre de 2022 ([Newsletter de octubre de 2022](#)), el TEAC se pronunció en sentido contrario, y declaró que, en la medida en que (en el supuesto entonces analizado) el órgano de gestión se limitó a realizar una labor de contraste entre los datos obrantes en la Administración y los aportados por el interesado para comprobar si procedía estimar o no la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por este, dicha actuación no invadía el ámbito competencial de los órganos inspectores.

En unificación de criterio, el TEAC matiza esta doctrina y aclara que los órganos de gestión sí podrán llevar a cabo comprobaciones administrativas frente a los obligados tributarios acogidos a un determinado régimen especial, siempre que el objeto de las actuaciones no se refiera al análisis del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de dicho régimen y que la regularización no se fundamente en las normas específicas de este, sino en las reglas comunes del impuesto.

3. Consultas de la DGT

3.1 IRPF. - Los intereses por mora en el pago del salario son ganancias patrimoniales no sometidas a retención

Dirección General de Tributos. Consulta [V0272-23](#), de 15 de febrero de 2023

En esta resolución, la DGT recuerda que los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento, tal como ocurre respecto a los intereses por mora en el pago del salario. En consecuencia, estos intereses han de tributar como ganancia patrimonial. Conforme a esta calificación, no procede realizar retención sobre dichos intereses.

3.2 IRPF. - La entrega de productos rebajados a través de máquinas de 'vending' ubicadas en el comedor social puede quedar exenta de tributación

Dirección General de Tributos. Consulta [V0284-23](#), de 15 de febrero de 2023

Una sociedad se está planteando instalar en su comedor máquinas de venta automática (*vending*) de productos como bebidas, café, bocadillos, sándwiches, *snacks*, frutos secos, dulces, platos fríos, etc. Los trabajadores podrán adquirir los productos mediante una tarjeta electrónica personalizada nominativa, de forma que habrá un registro individualizado en el que constará el detalle de los productos adquiridos, con indicación del día, el producto y el coste de cada utilización, con el límite de 11 euros diarios. Además, las máquinas solo estarán en funcionamiento los días laborables de la sociedad.

La DGT concluye que se podrá aplicar la exención prevista en la normativa para la retribución en especie consistente en la entrega de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social, sin que sea necesario cumplir los requisitos previstos para las "fórmulas indirectas" (tiques de comida). En concreto, bastará con que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador, en los que no devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen.

3.3 IRPF. – La determinación de las acciones a entregar a los trabajadores en función de su salario no cumple el requisito necesario para la exención de la retribución en especie en el de IRPF

Dirección General de Tributos. Consulta [V0221-23](#), de 13 de febrero de 2023

La Ley del IRPF establece una exención de 12.000 euros para la entrega de acciones o participaciones de la empresa a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, cuando, entre otros requisitos, la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupo de empresa.

En esta resolución se analiza el caso de una sociedad que se plantea incorporar a su plan de retribución flexible la entrega de participaciones a los trabajadores a un precio inferior al de mercado. Su intención es limitar la compra de participaciones con base en el salario bruto del trabajador, de forma que, por ejemplo, se establezca un límite del 10% si el salario bruto anual está comprendido entre 14.000 y 20.000 euros, un límite del 15% si el salario está entre 20.000 y 40.000 euros y un límite del 25% si es superior a 40.000 euros.

Según la DGT, en este caso no se cumpliría el requisito de que la entrega de acciones se realice para todos los trabajadores en las mismas condiciones, por lo que no se podrá aplicar la referida exención.

3.4 Impuesto sobre la Renta de No Residentes. – El envío de productos a una empresa logística en España para su entrega a una filial no genera un establecimiento permanente en este territorio, si la filial vende los productos a los clientes en nombre propio

Dirección General de Tributos. Consulta [V0452-23](#), de 28 de febrero de 2023

Una sociedad con sede en Dinamarca sin empleados en España traslada sus mercancías a un almacén ubicado en este territorio, que es propiedad de una empresa independiente que le presta servicios logísticos y sobre el que la entidad danesa no tiene ningún derecho real de uso y disfrute (pudiendo acceder sus trabajadores al almacén, pero solo acompañados por alguien de la plantilla de la empresa logística). Los productos de la entidad danesa se envían a España para ser vendidos a una filial española que actúa como distribuidor mayorista y que se encarga de la comercialización y venta de dichos productos a distribuidores locales terceros. La relación con los clientes es mantenida por la filial española, a la que estos realizan los pedidos. Por su parte, la empresa logística, una vez recibidos los productos desde Dinamarca, se ocupa de su empaquetado, etiquetado y embalaje (siguiendo las instrucciones de la empresa danesa) y de su entrega física a los clientes de la filial.

Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta la normativa española del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (dado que no hay convenio para evitar la doble imposición con Dinamarca), la DGT concluye que la entidad danesa no tiene un establecimiento permanente en España, dado que (i) no dispone en España de un lugar fijo de negocios con un grado suficiente de permanencia y (ii) parece que no tiene un agente dependiente en España, puesto que la empresa logística no está autorizada a contratar en nombre y por cuenta de la entidad danesa y la filial española parece que vende los productos adquiridos en su propio nombre y por su propia cuenta. Sin embargo, si la sociedad española vendiera los productos por cuenta de la sociedad danesa, esta última tendría un agente dependiente en España y, por tanto, un establecimiento permanente.

3.5 Impuesto sobre Grandes Fortunas. - Los impatriados están sujetos al impuesto por obligación real

Dirección General de Tributos. Consulta [V0420-23](#), de 24 de febrero de 2023

La DGT concluye en esta resolución que los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF) que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español del artículo 93 de la Ley del IRPF, estarán sujetos por obligación real (durante todo el plazo en el que estén acogidos a dicho régimen fiscal especial) no solo al Impuesto sobre el Patrimonio, sino también al ITSGF.

3.6 Plusvalía municipal. – La transmisión de la propiedad de un inmueble tras su arrendamiento financiero puede constituir el hecho imponible del impuesto

Dirección General de Tributos. Consultas [V0198-23](#) y [V0199-23](#) de 8 de febrero de 2023

Se analiza si, con la normativa actual del impuesto ([alerta de 9 de noviembre de 2021](#)), el ejercicio de la opción de compra en las operaciones de arrendamiento financiero da lugar al hecho imponible de la plusvalía municipal, teniendo en cuenta que la norma establece que no estarán sujetas las operaciones en las que no haya incremento de valor.

La DGT entiende que, en estos casos, el beneficio obtenido por la entidad financiera no está representado por la diferencia entre el valor de transmisión en el momento del ejercicio de la opción de compra (que suele ser el valor residual del inmueble en ese momento) y el valor de adquisición. La capacidad económica de dicha entidad debe tener en cuenta todos los ingresos derivados del arrendatario financiero, incluyendo la carga financiera y las comisiones.

Es decir, en estos supuestos, de acuerdo con el criterio de las resoluciones de la DGT, la transmisión de la propiedad por el ejercicio de la opción de compra siempre generará el hecho imponible del impuesto dado que el valor de transmisión del inmueble (calculado como la suma de los importes totales satisfechos por el arrendatario durante el período de arrendamiento, incluyendo carga financiera y comisiones, y el importe de la opción de compra) será superior al valor de adquisición.

3.7 Plusvalía municipal. – El valor de referencia no se puede utilizar para acreditar la no sujeción al impuesto por inexistencia de incremento de valor

Dirección General de Tributos. Consulta [V0157-23](#) de 6 de febrero de 2023

Un matrimonio tiene intención de donar a sus tres hijos el pleno dominio de un inmueble y se plantea si, para calcular si hay incremento de valor a efectos de la plusvalía municipal, se puede tomar como valor de transmisión el “valor de referencia” del inmueble en el momento de la donación.

La DGT no acepta esta posibilidad sobre la base de que, de acuerdo con la norma, el valor de transmisión será el que conste en el título que documente la transmisión o el comprobado por la Administración tributaria, sin que se mencione expresamente el valor de referencia a estos efectos.

3.8 IAE. – La compraventa de criptomonedas para uno mismo no es actividad económica

Dirección General de Tributos. Consulta [V0213-23](#), de 9 de febrero de 2023

Según la DGT, la compraventa de criptomonedas por una persona física o jurídica en beneficio propio no constituye actividad económica empresarial o profesional a efectos del IAE.

Por el contrario, constituye una actividad económica sujeta a IAE la prestación de servicios a terceros de compraventa o minado de criptomonedas. El epígrafe en el que se deberá causar alta en estos casos es el 831.9 “*Otros servicios financieros n.c.o.p.*” de las tarifas del impuesto.

4. Normativa

4.1 Se reducen los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF

En el BOE de 25 de abril de 2023 se publicó la [Orden HFP/405/2023, de 18 de abril](#), por la que se reducen para 2022 los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales (en el Anexo I de la Orden se engloban las reducciones aplicables por comunidades autónomas, provincias y actividades).

4.2 Se introducen modificaciones en materia de gestión de pagos de deudas tributarias

En el BOE de 21 de abril se publicó la [Orden HFP/387/2023, de 18 de abril](#) que, entre otras:

- (i) Extiende la posibilidad de utilizar la domiciliación como método de pago de las deudas con la AEAT en autoliquidaciones y solicitudes de aplazamientos y fraccionamientos, cuando la cuenta designada esté abierta en entidades que no tengan la condición de colaboradoras en la gestión recaudatoria estatal, siempre que estén en la Zona Única de Pagos en Euros (Zona SEPA), formada por los 27 Estados de la Unión Europea, Islandia, Liechtenstein, Noruega, Andorra, Mónaco, San Marino, Suiza, Reino Unido y el Estado de la Ciudad del Vaticano. Las comisiones y gastos bancarios que la AEAT deba satisfacer a las entidades colaboradoras participantes por la realización de las gestiones bancarias necesarias en este procedimiento se repercutirán al obligado al pago.
- (ii) Se introducen modificaciones con el propósito de recoger expresamente diversas excepciones a la obligatoriedad de domiciliar el pago de los aplazamientos y fraccionamientos concedidos por los órganos de la Agencia Tributaria. Estas excepciones traen causa de la imposibilidad de domiciliar el pago en cuentas abiertas en el Banco de España.

Esta orden entró en vigor el 22 de abril de 2023. No obstante, en relación con el procedimiento de domiciliación indicado, su aplicación se producirá en los siguientes términos:

- (i) En materia de domiciliaciones de aplazamientos y fraccionamientos, en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento presentadas ante la AEAT desde el 1 de julio de 2023, inclusive.
- (ii) En el caso de domiciliaciones de autoliquidaciones, en general, a las que se presenten desde el 1 de febrero de 2024, inclusive. No obstante, el pago de las autoliquidaciones que se deban presentar entre el 1 de julio de 2023 y el 31 de enero de 2024 también podrá ser domiciliado en cuentas abiertas en entidades no

colaboradoras radicadas en la SEPA si se sigue el procedimiento que se indica en la orden.

4.3 Se introducen modificaciones en el modelo 036 y en la obligación de llevanza de los libros registro de IVA

En el BOE de 20 de abril de 2023 se publicó la [Orden HFP/381/2023, de 18 de abril](#), que introduce las siguientes modificaciones.

- (i) **Modelo 036 (declaración censal):**
 - Se incorpora la solicitud de inclusión y baja en el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los impuestos sobre el alcohol y bebidas derivadas o sobre hidrocarburos.
 - Se introduce una modificación de carácter técnico para incluir la fecha de efectos de la adquisición o cese de la condición de revendedor de teléfonos móviles, consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales a los que se refiere el artículo 84.uno.2º de la Ley del IVA.
- (ii) **Libros de IVA:** se habilitan campos para apuntar en el libro registro de facturas expedidas las modificaciones en base imponible y cuota, cuando no exista obligación de expedir factura rectificativa (por ejemplo, cuando se apliquen regímenes especiales en los que la determinación de la base imponible se realiza en función del margen de beneficio).

4.4 Se modifican varios reglamentos tributarios

En el BOE de 5 de abril de 2023 se publicó el [Real Decreto 249/2023, de 4 de abril](#), por el que se modifican diversas normas reglamentarias. Estas modificaciones entraron en vigor el 25 de abril de 2023, salvo algunas excepciones que se indicarán a continuación:

- (i) **Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa y Reglamento General de Recaudación.** Se modifican varios preceptos para reconocer que la reiteración de las solicitudes de suspensión, aplazamiento, fraccionamiento, compensación, suspensión o pago en especie no impedirá el inicio del periodo ejecutivo cuando anteriormente se hubiera denegado otra solicitud previa, respecto de la misma deuda tributaria.
- (ii) **Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos:**
 - Se regula la formación del Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los impuestos sobre el alcohol y bebidas derivadas o sobre hidrocarburos.
 - Se modifica la obligación de información de las entidades aseguradoras en relación con determinados seguros de vida e invalidez y rentas temporales y vitalicias, en línea con las nuevas reglas de valoración de estos instrumentos a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio introducidas por la [Ley 11/2021, de 9 de julio](#) (Ley Antifraude) ([comentario de 10 de julio de 2021](#)).

- Monedas virtuales:

Se desarrollan las obligaciones de información sobre monedas virtuales y fiduciarias (y las operaciones que se efectúen con ellas). En concreto:

- Quienes (siendo residentes en España o teniendo un establecimiento permanente en este territorio) proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, deberán informar de los saldos en monedas virtuales.
- Los residentes en España (o establecimientos permanentes en España) que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y moneda fiduciaria o entre diferentes monedas virtuales, intermedien en la realización de dichas operaciones o proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, deberán informar de las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia de monedas virtuales y de los cobros y pagos realizados en dichas monedas. Esta obligación también alcanzará a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.

Las primeras declaraciones se presentarán a partir del 1 de enero de 2024, respecto a la información del año anterior; no obstante, la primera declaración de operaciones con monedas virtuales se referirá a las operaciones realizadas desde el 25 de abril de 2023.

También se desarrolla la obligación de información acerca de monedas virtuales situadas en el extranjero, que se añade a la actual obligación de información (modelo 720) referida a (i) las cuentas financieras, (ii) los inmuebles y derechos sobre inmuebles y (iii) valores, derechos, seguros y rentas; todos ellos en el extranjero. Esta obligación también se aplicará desde el 1 de enero de 2024.

- Liquidación de intereses de demora a favor de los obligados tributarios por devoluciones acordadas en un procedimiento de inspección: Se establece que en el cómputo del período de devengo de los intereses no se tendrán en cuenta los períodos de extensión del plazo que concurran en el procedimiento.
- Revocación del NIF: (i) Se establece que la revocación se podrá efectuar en actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos y no solo en actuaciones de comprobación censal; y (ii) se regula una nueva causa de revocación para los casos de incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil durante cuatro ejercicios consecutivos.
- En relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, se exige que la solicitud de autorización de entrada incorpore el acuerdo de la autoridad competente de la Administración tributaria. Este acuerdo también se exigirá para la entrada en determinados lugares que no sean el domicilio citado cuando exista oposición del contribuyente a la entrada.

- (iii) **Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).** Los residentes en Estados miembros de la UE o que formen parte del Espacio Económico Europeo (con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación) que tributen por obligación real, no tendrán que nombrar representantes en España para sus relaciones con la Administración Tributaria.
- (iv) **Reglamento del IVA.** Con efectos desde el 1 de julio de 2023 (para las autoliquidaciones correspondientes a periodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha):
 - Se introduce una modificación técnica en los libros registros de facturas emitidas, con el fin de habilitar el registro de modificaciones en la base imponible y cuota por las que no exista obligación de expedir factura rectificativa.
 - Se regula un plazo de envío específico para las anotaciones que no estén documentadas en factura rectificativa.
- (v) **Reglamentos del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades**
 - IRPF: Se establece que la falta de pago del primer plazo del IRPF en caso de fraccionamiento (60%) supondrá el inicio del periodo ejecutivo para la totalidad del importe a ingresar.
 - IRPF/Impuesto sobre Sociedades: Se extiende la actual exclusión de retención para las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva (IIC) españolas que tengan la consideración de fondos de inversión o sociedades de inversión cotizadas, a las IIC equivalentes constituidas en otros Estados, con independencia del mercado, nacional o extranjero en el que coticen, cuando su naturaleza y régimen de funcionamiento sean equiparables al de las IIC constituidas en España.

4.5 Se modifican el Convenio Económico con Navarra y el Concierto Económico con el País Vasco

En el BOE de 4 de abril de 2023 se publicaron la [Ley 8/2023, de 3 de abril](#), que ha modificado el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y la [Ley 9/2023, de 3 de abril](#), que ha modificado el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En nuestra [alerta](#) de 12 de abril de 2023 se resumen las principales novedades.

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