

newsletter

Actualidad Fiscal 03 - 2023

MANUEL GRANDÍO BOTELLA

Calle Avda. Rey Don Jaime, 62 - Entlo B
Teléfono 964326404
Fax 964213467
E-Mail mgrandio@mgrandio.es

Boletín electrónico exclusivo para clientes de MANUEL GRANDÍO BOTELLA, miembro de AEDAF

La sujeción de los impatriados al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas



La Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado en dos consultas vinculantes- V0420 -23 y V0424-23, de 24 de febrero de 2023- sobre cómo tributan en el ITSGF los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados del IRPF.

Recordemos que el régimen especial de impatriados permite a los trabajadores que vengan a España a trabajar tributar como no residentes en el año del traslado y en los cinco siguientes, siempre que se cumplan determinados requisitos. Es decir, adquieren la condición de contribuyentes del IRPF pero aplican las reglas de no residentes, lo que en la mayoría de los casos supone un régimen más beneficioso.

La Ley de IRPF establece que los contribuyentes que opten por este régimen especial quedarán sujetos al Impuesto sobre Patrimonio (IP) por obligación real, es decir, tributarán exclusivamente por los **bienes o derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español**, con deducción de las cargas y gravámenes que afecten a dichos bienes o derechos y las deudas por capitales invertidos en los mismos.

La consulta la plantea un residente en Arabia Saudí que va a trasladar su residencia a territorio español y pretende acogerse al régimen de impatriados, siendo titular de activos situados fuera de territorio español por valor de 3.700.000 euros.

Pues bien, en respuesta a la misma, la DGT concluye lo siguiente:

- La configuración del ITSGF coincide, básicamente con la del IP, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros.
- En la regulación del sujeto pasivo del ITSGF, no solo se efectúa una remisión explícita a la LIP, sino que se indica expresamente que los sujetos pasivos del ITSGF lo son "en los mismos términos" que los sujetos pasivos del IP.
- Por tanto, los sujetos pasivos del ITSGF que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial de impatriados del artículo 93 de la LIRPF y que, por tanto, tributen por el IRNR, **quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF** durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR.

Máquinas "vending" en comedores de empresas, ¿retribución en especie exenta?



Una reciente consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado sobre la aplicación de la exención prevista en el artículo 42.3 de la Ley de IRPF referida a lo que comúnmente se conoce como "cheques restaurantes" a las máquinas de venta automática que las empresas colocan para uso de sus trabajadores. Recordemos que este precepto establece que están exentos de tributación los rendimientos del trabajo en especie que consistan en la entrega a los empleados de **productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social**, cumpliendo una serie de requisitos y en la cuantía que reglamentaria se determine. Actualmente, el importe exento asciende a **11 euros por día**.

El reglamento del IRPF establece los siguientes requisitos para considerar el rendimiento del trabajo exento:

1. Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.
2. Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen.

Si la prestación del servicio se realiza a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de estos requisitos los siguientes:

1. La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar 11 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.
2. Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente:
 - Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.
 - Serán intransmisibles y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día.
 - No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.
 - Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.
 - La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de número de documento, día de entrega e importe nominal (en caso de vales comida) y número de documento y cuantía entregada cada día indicando estos últimos (en caso de tarjeta o cualquier otro medio de pago).

Pues bien, tras analizar los requisitos exigidos en la normativa, **la DGT concluye que la colocación de máquinas expendedoras de comida y bebida en el comedor de empresa constituye una entrega a empleados de productos a precios rebajados realizada en cantinas o comedores de empresa y, por tanto, resulta aplicable la exención**, con el límite máximo de 11 euros al día, puesto que es indiferente que las comidas se elaboren en las propias cocinas de la empresa o en cocinas externas y sean suministradas a la empresa para su consumo por los empleados en el comedor social, situación, esta última, en la que se encuadra la entrega de productos a través de máquinas expendedoras.

Se modifica la reducción en IRPF por alquiler de vivienda



El 25 de mayo se publicó en el BOE la Ley 12/2023, de 24 de mayo, por el derecho a la vivienda, en la que se regula el derecho a la vivienda y se busca el establecimiento de una regulación homogénea de los aspectos más esenciales de las políticas de vivienda.

Se modifica la reducción del **60 por 100** establecida en el artículo 23.2 LIRPF aplicable a los rendimientos netos de capital inmobiliario derivados del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda. Con carácter general, **esta reducción se minorará hasta el 50 por ciento**. No obstante lo anterior, se introducen nuevos supuestos de reducción para los rendimientos obtenidos procedentes de **contratos celebrados a partir de la entrada en vigor de esta Ley**, quedando de la siguiente manera:

- **90 por 100:** cuando se hubiera formalizado un nuevo contrato sobre una vivienda situada en una **zona de mercado residencial tensionado**, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5 por 100 en relación con la última renta del anterior contrato.

A estos efectos, para la declaración como **zona de mercado residencial tensionado** se requiere una elaboración de memoria que justifique la existencia de un especial riesgo de abastecimiento insuficiente de vivienda para la población residente, lo que ocurre cuando se de alguna de estas circunstancias:

- Que la carga media del coste de la hipoteca o del alquiler en el presupuesto personal o de la unidad de convivencia, más los gastos y suministros básicos, supere el 30% de los ingresos medios o de la renta media de los hogares.
- Que el precio de compra o alquiler de la vivienda haya experimentado en los cinco años anteriores a la declaración como área de mercado de vivienda tensionado, un porcentaje de crecimiento acumulado al menos tres puntos porcentuales superior al porcentaje de crecimiento acumulado del índice de precios de consumo de la comunidad autónoma correspondiente. La vigencia de la declaración de un ámbito territorial como zona de mercado residencial tensionado será de tres años, pudiendo prorrogarse anualmente cuando subsistan las condiciones.
- **70 por 100:** cuando no cumpliéndose los requisitos anteriores, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:
 - Que el contribuyente hubiera alquilado por primera vez la vivienda, se encuentre en una zona de mercado residencial tensionado y el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 35 años.
 - Cuando el arrendatario sea una Administración Pública o entidad sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, que destine la vivienda al alquiler social con una renta mensual inferior a la establecida en el programa de ayudas al alquiler del plan estatal de vivienda, o al alojamiento de personas en situación de vulnerabilidad económica, o cuando la vivienda esté acogida a algún programa público de vivienda o calificación en virtud del cual la Administración competente establezca una limitación en la renta del alquiler.
- **60 por 100:** cuando, no cumpliéndose los requisitos anteriores, la vivienda hubiera sido objeto de una actuación de rehabilitación que hubiera finalizado en los dos años anteriores a la fecha de la celebración del contrato.
- **50 por 100:** en cualquier otro caso.

Las zonas de mercado residencial tensionado a las que podrá resultar de aplicación lo previsto en este apartado serán las recogidas en la resolución que, de acuerdo con lo dispuesto en la legislación estatal en materia de vivienda, apruebe el Ministerio de Transportes, movilidad y Agenda urbana.

Esta modificación entrará en vigor el **1 de enero de 2024**.

Por otra parte, se regula un **régimen transitorio** aplicable a los contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 1 de enero de 2024. En estos casos, **se mantiene la reducción del 60 de los rendimientos netos positivos** del capital inmobiliario que se venía aplicando (reducción prevista en el apartado 2 del artículo 23 de esta ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2021).

Modificaciones en la LGT, IVA e IS



El pasado **25 de mayo** se publicó en el BOE la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, introduciendo las siguientes **medidas que afectan al ámbito tributario**.

Modificaciones en la Ley General Tributaria (LGT)

- Por lo que se refiere a la transposición de la DAC 7, Se establece una nueva obligación de información en relación con los operadores de plataformas digitales.
- En el ámbito de la Asistencia mutua, (i) se regula el régimen de las inspecciones conjuntas (actuaciones inspectoras que se realizan por la Administración tributaria de forma conjunta con otro u otros Estados), (ii) se añade la obligación de informar la identificación de los titulares reales; (iii) se incluye la cesión de datos con trascendencia tributaria a las entidades responsables de los procedimientos de adjudicación de contratos y concesión de subvenciones vinculadas a la ejecución de Plan de recuperación, transformación y resiliencia.
- Se introducen modificación en la **obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal**. Entre ellas, cabe destacar el deber de comunicar por los intermediarios obligados a todo obligado tributario interesado persona física que esa información será enviada a la Administración tributaria. Además, se adapta la LGT a la sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 sobre los intermediarios amparados por el secreto profesional.
- Se añade la **obligación de informar la identificación de los titulares reales**; se incluye la cesión de datos con trascendencia tributaria a las entidades responsables de los procedimientos de adjudicación de contratos y concesión de subvenciones vinculadas a la ejecución de Plan de recuperación, transformación y resiliencia; y se modifica también la LGT en relación con el régimen de inspecciones conjuntas y presencia de funcionarios de otros Estado UE en España.
- **Corrección de autoliquidaciones**. Se crea la figura de la autoliquidación rectificativa, que viene a sustituir al actual sistema de "autoliquidación complementaria y solicitud de rectificación" en aquellos supuestos en los que así se establezca. Con la presentación de la autoliquidación rectificativa, el obligado tributario podrá modificar, completar o rectificar la autoliquidación con independencia de su resultado.

- o Se **modifica el procedimiento de comprobación limitada**, permitiendo a los órganos de gestión comprobar la contabilidad mercantil a los efectos de constatar la coincidencia o no con la información en poder de la Administración tributaria.
- o Se modifica la competencia en materia de inicio de los procedimientos de responsabilidad tributaria. (Art. 174.2).

Modificaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA)

- o Con efectos desde el 1 de enero de 2023, se establece que, en los supuestos de abandono del régimen de depósito distinto del aduanero de los bienes objeto de Impuestos Especiales, se realizará una operación asimilada a una importación y no una importación de bienes, cualquiera que sea su procedencia, para facilitar la liquidación de estas operaciones, dado que los bienes objeto de Impuestos Especiales que se encuentran en régimen suspensivo, a efecto de dichos impuestos, y en el aludido régimen en el IVA, que habían sido previamente importados son objeto de mezcla en los depósitos fiscales con otros de la misma especie y naturaleza que pueden proceder del mercado interior o comunitario. Esta modificación exige también realizar un ajuste de carácter técnico referente a la base imponible de las importaciones de bienes y de las operaciones asimiladas a las importaciones de bienes, con la misma fecha de efectos en su aplicación.
- o Se excluye, en relación con las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios, la aplicación de la denominada regla de «la utilización efectiva» a las operaciones financieras y de seguros efectuadas entre empresarios y profesionales. Indicar que esta modificación no ha sido incluida en la normativa del IGIC de manera coordinada como hubiera sido lo deseable, con lo que esta regla sigue aplicando en ese territorio.
- o Los empresarios y profesionales que tengan la sede de su actividad económica en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán acogerse al régimen de importación del comercio electrónico en el IVA, sin necesidad de contar con un representante establecido en la Comunidad, en cuyo caso, será el Reino de España el Estado miembro de identificación a efectos del régimen puesto que el control de estos operadores queda garantizado por la Administración tributaria española.

Otras modificaciones

Además de lo anterior, se introducen modificaciones en el IRNR para mejorar la transposición de la Directiva 2017/1852 en relación con los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la UE, en el IS en relación con la deducibilidad de los gastos financieros, y en la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad en relación con los beneficios fiscales a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad constituidos con arreglo al derecho civil propio autonómico.

Entrada en vigor (Disposición final octava)

Su entrada en vigor será al día siguiente de su publicación en el BOE, es decir, el 26 de mayo, excepto el apartado nueve del artículo único que se aplicará a partir de 1 de enero de 2024 y el apartado diez, el apartado once - en lo que se refiere al nuevo apartado 5 de la disposición adicional vigésima tercera de la LGT- y el apartado trece, también del artículo único, que se aplicarán a partir de 1 de enero de 2023.

Se aprueban beneficios fiscales para el sector agrario en respuesta a la sequía



El BOE del 12 de mayo de 2023, publica el [Real Decreto-ley 4/2023, de 11 de mayo](#), por el que se adoptan medidas urgentes en materia agraria y de aguas en respuesta a la sequía y al agravamiento de las condiciones del sector primario derivado del conflicto bélico en Ucrania y de las condiciones climatológicas, así como de promoción del uso del transporte público colectivo terrestre por parte de los jóvenes y prevención de riesgos laborales en episodios de elevadas temperaturas.

Las medidas de naturaleza tributaria introducidas por este Real Decreto-ley y que entrarán en vigor el día **13 de mayo de 2023** son las siguientes:

- **Impuesto sobre Bienes Inmuebles:** se incorpora una exención de las cuotas del impuesto para los bienes de naturaleza rústica a favor de los bienes inmuebles que sean propiedad de los titulares de explotaciones agrícolas o ganaderas, y que estén afectos al desarrollo de tales explotaciones.
- **Impuesto sobre Sociedades:** se introduce una exención por la cual no se integran en la base imponible del impuesto las rentas positivas que deriven de la percepción de ayudas de la PAC, en particular, de las ayudas a los regímenes en favor del clima y del medio ambiente (denominados «ecorregímenes»), equiparándose de este modo el tratamiento otorgado a tales ayudas con el aplicado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **ITPyAJD:** se introduce una exención para las Sociedades de Garantía Recíproca por la formalización de los contratos de aval con la Sociedad Anónima Estatal de Caución Agraria S.M.E., por existir actualmente un coste duplicado por aplicarse dicho tributo en los dos contratos que se suscriben, el de préstamo y el de aval.

IRPF. El Tribunal Supremo fija doctrina sobre la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en caso de divorcio



El Tribunal Supremo ha fijado doctrina en relación con la aplicación en el IRPF de la exención por reinversión en vivienda habitual en caso de divorcio. Así, ha resuelto que queda exenta la ganancia patrimonial generada por la transmisión de la vivienda habitual, en el caso del cónyuge que haya cesado en la ocupación efectiva de la vivienda habitual por más de dos años, como consecuencia de separación, divorcio o nulidad matrimonial, antes de la fecha de venta de la misma. De esta manera se equipara la situación de ocupación de la vivienda habitual a la situación del cónyuge que permaneció en ella.

El supuesto de hecho analizado por el TS es el de un contribuyente que adquirió en el año 2000 junto con su entonces cónyuge, un inmueble que constituyó la vivienda habitual del matrimonio hasta el año 2005, fecha en la se produjo la separación y posterior divorcio del matrimonio. El uso de la vivienda habitual fue adjudicado al otro cónyuge junto a los dos hijos comunes, por lo que el contribuyente hubo de cesar en el uso de aquella vivienda, adquiriendo una nueva.

En el año 2017 se procedió a la transmisión del inmueble que hasta la fecha había sido la vivienda habitual de la ex cónyuge e hijos comunes. El contribuyente, en su autoliquidación de IRPF correspondiente al ejercicio 2017 practicó deducción por adquisición en vivienda habitual y dejó exenta la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda adquirida en el año 2000.

En una regularización posterior, la AEAT procede a eliminar la exención de la ganancia patrimonial declarada, al considerar que aquella había perdido la condición de vivienda habitual por razón de la separación y posterior divorcio del contribuyente, posición que fue confirmada por el TEAR de la Comunidad Valenciana.

Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia estimó el recurso planteado por el contribuyente aplicando de forma análoga al caso de autos el derogado artículo 55.1 del RLIRPF que regulaba la deducción por vivienda, en el caso de cónyuges separados o divorciados que abandonan, por tal causa, la vivienda habitual, y que permitía deducirse en IRPF por la inversión realizada en tal concepto en los casos en que se siguieran abonando cantidades por la adquisición de aquella vivienda habitual que sigue siendo donde residen, en tal concepto, el otro cónyuge e hijos comunes. Sentencia que fue recurrida en casación por la Administración General del Estado.

Pues bien, **el Tribunal Supremo**, aunque rechaza de plano los argumentos esgrimidos en la sentencia de instancia, **resuelve de forma favorable para el contribuyente y considera aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual discutida.**

Para el Alto Tribunal la cuestión determinante para la aplicación del beneficio de la exención de la ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual del es determinar si la vivienda transmitida por el contribuyente reúne las condiciones para ser calificada como «habitual». Para ello el Alto Tribunal analiza los requisitos contenidos en el artículo 41 bis IRPF «Concepto de vivienda habitual a efectos determinadas exenciones» y la explícita interrelación entre los tres apartados que lo componen.

El apartado 1 de este artículo exige un **plazo mínimo de tres años** de residencia en la vivienda para que ésta pueda ser considerada como vivienda habitual del contribuyente. Además, establece los casos en los que aún no habiendo cumplido con dicho plazo, la vivienda conserva su carácter de habitual siendo estos: i) fallecimiento del contribuyente o ii) circunstancias que exijan necesariamente el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, **separación matrimonial**, traslado laboral, obtención del primer empleo o cambio de empleo u otras análogas justificadas.

El apartado 2 establece el **tiempo máximo del que dispone el contribuyente para habitar la vivienda** de manera efectiva y de forma permanente, fijando dicho plazo en 1 año desde su adquisición o finalización de las obras. No obstante, como en el apartado 1 anterior se enumeran las causas por las que la vivienda no pierde su carácter de habitual, aun no cumpliendo con el plazo máximo establecido para habitarla, siendo estas causas las mismas que las enumeradas en el apartado 1.

Es en el apartado 3 de este artículo donde se recoge que a los exclusivos efectos de la aplicación de la exención por reinversión, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual **cuando con arreglo a lo dispuesto en este artículo**, la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los **dos años anteriores a la fecha de la transmisión**, sin que se enumeren las situaciones adicionales de los apartados 1 y 2.

Para el Tribunal Supremo en el artículo 41 bis IRPF «*existe **unidad conceptual sobre la noción de vivienda habitual y las situaciones asimiladas**, según resulta de sus apartados 1 y 2, sin que sea posible aislar el completo alcance de estos preceptos al interpretar el significado de lo dispuesto en su apartado 3, no pudiéndose realizar una lectura aislada de dicho apartado 3 puesto que la norma se remite a todo el artículo (...). Los apartados 1 y 2 del artículo 41 bis deben integrarse en su totalidad en ese requisito del apartado 3 del mismo precepto, acerca de la actualidad de la condición de vivienda habitual, porque todos ellos forman parte de un concepto específico de la norma tributaria, el de vivienda habitual a efectos de la exención por reinversión (...). Y esa integración no se limita tan solo a las situaciones de efectiva ocupación de la vivienda habitual, sino también aquellas que han sido asimiladas por los apartados 1 y 2 a la condición de inicio de la residencia como vivienda habitual y permanencia en tal concepto, como son las situaciones de separación, divorcio y nulidad.*»

No existe ningún elemento interpretativo en el art. 41 y 41 bis del RLIRPF, y tampoco en el art. 38.1 LIRPF, que justifique una ruptura de la asimilación del tratamiento tributario del ex cónyuge que permanece en la vivienda habitual, en su caso junto a los hijos comunes, con el otorgado al cónyuge que debe cesar en el uso de la vivienda habitual por la situación de separación, nulidad o divorcio, asimilación que se formula explícitamente para el requisito de inicio y mantenimiento en la ocupación de la vivienda habitual en los apartados 1 y 2 del art. art. 41 bis.»

Por tanto, concluye el Tribunal que «*(...) en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del art. 41 bis del RLIRPF, se entenderá cumplido cuando tal situación concurra en el cónyuge que permaneció en la misma.*»

Estamos, sin lugar a dudas, ante una sentencia que tendrá una gran acogida por parte de muchos contribuyentes que debieron abandonar su vivienda habitual tras su separación o divorcio.

Recordemos que la Agencia Tributaria había venido interpretando que en los casos en que el cese de la situación de residencia efectiva se hubiera producido con más de dos años, no se cumplía con uno de los requisitos para la exención de la ganancia patrimonial, el que exige que la vivienda hubiera constituido la residencia efectiva del cónyuge, bien en la fecha de la transmisión o al menos en cualquier día dentro de los dos años anteriores a la misma. Esta circunstancia concurre en cónyuges que se vieron obligados a abandonar la vivienda habitual familiar por atribución del uso al otro cónyuge.

Por tanto, **esta sentencia abre la puerta a la rectificación de autoliquidaciones no prescritas a efectos de solicitar la exención, de aquellos contribuyentes que tributaron por ganancias patrimoniales obtenidas en los ejercicios 2018, 2019, 2020 y 2021 por la transmisión de la que fuera su vivienda habitual antes de su separación matrimonial o divorcio siempre y cuando se cumpla con el requisito de la ocupación efectiva.** Esto no se cumplirá si tras el divorcio, y pasados más de dos años, ninguno de los cónyuges habita la vivienda, o bien si el excónyuge que continuó habitando el inmueble, dejó de hacerlo hace más de dos años, y éste se vende con posterioridad a dicho plazo.

Además, resulta necesario comentar que la aplicación de esta sentencia y por tanto la posibilidad de solicitar la rectificación de autoliquidaciones, no solo se limita a los casos de separación o divorcio, sino también a las situaciones asimiladas de los apartados 1 y 2 del artículo 41 bis IRPF, es decir celebración de matrimonio, traslado laboral, obtención del primer empleo o cambio de empleo o cualesquiera otras circunstancias análogas que impidan la ocupación de la vivienda.

Cómo dice Hacienda que hay que declarar los intereses de demora tributarios en la declaración de la Renta



Como sabemos, la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023, rec. casación 2059/2020, ha cambiado el criterio en cuanto al tratamiento en el IRPF de los intereses de demora tributarios percibidos por el contribuyente estableciendo como doctrina que **los intereses de demora abonados por la AEAT al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del Impuesto sobre la Renta, constituyendo una ganancia patrimonial**. Además, establece esta sentencia que dichos intereses se integran en la base imponible general del impuesto.

Tradicionalmente, la AEAT había considerado que dichos intereses tributaban en el IRPF, pero formando parte de la base imponible del ahorro, puesto que así lo establecía el criterio de la Dirección General de Tributos manifestado en varias consultas vinculantes.

Sin embargo, en 2020, el Tribunal Supremo dictó una sentencia -STS 1651/2020, de 3 de diciembre- en la que estableció que dichos intereses no estaban sujetos al IRPF, **criterio que ha sido modificado apenas dos años más tarde**, pasando a estar «sujetos de nuevo».

Pues bien, ante estos cambios de criterio, resulta inevitable que el contribuyente se encuentre «algo perdido» en relación con el asunto y que nos surjan una serie de interrogantes sobre el tratamiento fiscal en el IRPF, como, por ejemplo, ¿qué intereses están sujetos, los pagados por la AEAT o también los abonados por otras Administraciones Públicas? ¿Aplica el cambio de criterio a los intereses cobrados en 2022 o sólo a los cobrados a partir de la sentencia del TS de 12 de enero de 2023? ¿Se puede deducir algún gasto para el cálculo de la ganancia patrimonial?

Dar respuesta a estas cuestiones no es tarea fácil, dado las diferentes interpretaciones que pueden defenderse, tanto de la normativa aplicable como de la aplicación de los diferentes criterios sostenidos y sus efectos temporales. Por ello, dejando al margen las posibles discrepancias que puedan mantenerse, a continuación, expondremos cual es el criterio sostenido, a día de hoy, por la Administración Tributaria y por la Dirección General de Tributos con respecto a este tema.

En relación con los **intereses de demora** tributarios que quedan **sujetos** al IRPF, según un informe de la Dirección General de Tributos de 8 de marzo de 2022, partiendo del carácter indemnizatorio (no remuneratorio) de los intereses de demora y de su consideración como ganancia patrimonial, están sujetos al IRPF **tanto los intereses de demora abonados por la AEAT como los abonados por cualquier otra Administración Pública**, o entidad de derecho público o privado y, en ambos casos, procede su integración en la base imponible general del Impuesto.

Este criterio es el manifestado tanto en el informe de la DGT citado como en las consultas del INFORMA publicadas en la página web de la AEAT -135410 -INTERESES DE DEMORA TRIBUTARIOS- y en el manual de Renta publicado por la Agencia Tributaria en el Portal de Renta 2022.

Sobre la **posibilidad de deducir los gastos de abogado y demás gastos asociados al procedimiento** a la hora de calcular la ganancia patrimonial sometida a gravamen, se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en consulta vinculante **V0964-23**, de 20 de abril de 2023, en un supuesto en el que, como consecuencia de la estimación de una reclamación económico-administrativa, la AEAT devuelve a un contribuyente lo indebidamente ingresado más intereses de demora. Se plantea entonces, si a la hora de integrar la ganancia patrimonial por el importe de los intereses de demora tributarios, el contribuyente puede deducirse los gastos en los que incurrió en concepto de representación y defensa a lo largo del procedimiento de impugnación.

Según el Centro Directivo, el importe de la ganancia patrimonial será el importe de los intereses percibidos, sin que el contribuyente pueda deducirse ni este ni otro gasto, dado que se trata de una ganancia patrimonial no derivada de una transmisión, a las que la Ley no asocia la posibilidad de deducción de gasto alguno y debe computarse como ganancia patrimonial el valor de mercado, en este caso, el importe íntegro de los intereses. Este mismo criterio también se ha manifestado en la consulta V0238-23, de 13 de febrero con respecto a la deducibilidad de los gastos de abogados y a los del préstamo que tuvo el contribuyente que solicitar para pagar el importe reclamado por la Administración.

En cuanto a la **aplicación del nuevo criterio fijado por el Tribunal Supremo a ejercicios anteriores a la fecha de la sentencia** y, concretamente, a los **intereses percibidos en el ejercicio 2022**, también se ha pronunciado la Dirección general de Tributos en la misma consulta -V0964-23- considerando que, aunque el cambio de criterio del Tribunal Supremo tiene lugar en 2023, mediante STS de 12 de enero, se trata de un criterio -el considerar ganancia patrimonial a integrar en la base general- que ya está vigente con anterioridad al inicio del plazo para la presentación de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2022, ejercicio al que procede integrar la ganancia. Por tanto, al no tratarse de la rectificación de una situación que pueda entenderse consolidada por resultar aplicable un criterio diferente, el nuevo criterio debe aplicarse ya en la declaración de la Renta del ejercicio 2022.

Sin embargo, tratándose de ejercicios anteriores, la AEAT no podrá comprobar declaraciones de IRPF en las que no se hubiesen declarado los intereses de demora por resultar aplicable el criterio anterior, es decir, el sentado en la STS de 3 de diciembre de 2020 que consideró que los intereses de demora tributarios no constituían renta sujeta al IRPF.

Territorio Común

Junio 2023

Desde el 1 de junio al 30 de junio

Presentación en las oficinas de la Agencia Tributaria de la declaración de Renta 2022

Hasta el 12 de junio

INTRASTAT - Estadística Comercio Intracomunitario

- Mayo 2023. Obligados a suministrar información estadística

Hasta el 20 de junio

Renta y Sociedades

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las Instituciones de Inversión Colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Mayo 2023. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230

IVA

- Mayo 2023. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349

Impuesto sobre las Primas de Seguros

- Mayo 2023: 430

Impuestos Especiales de Fabricación

- Marzo 2023. Grandes empresas: 561, 562, 563
- Mayo 2023: 548, 566, 581
- Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados: 510

Impuesto Especial sobre la Electricidad

- Mayo 2023. Grandes empresas: 560

Impuestos Medioambientales

- Mayo 2023. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación: 592
- Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Pago fraccionado 2022: 584

Impuesto sobre las Transacciones Financieras

- Mayo 2022: 604

Hasta el 27 de junio

Renta y Patrimonio

- Declaración anual Renta y Patrimonio 2022 con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta: D-100, D-714

Hasta el 30 de junio

Renta y Patrimonio

- Declaración anual Renta y Patrimonio 2022 con resultado a devolver, renuncia a la devolución, negativo y a ingresar sin domiciliación del primer plazo: D-100, D-714
- IRPF. Declaración del régimen especial de tributación para trabajadores desplazados 2022: 151

IVA

- Mayo 2023: Autoliquidación: 303
- Mayo 2023: Grupo de entidades, modelo individual: 322
- Mayo 2023: Grupo de entidades, modelo agregado: 353
- Mayo 2023. Ventanilla única - Régimen de importación: 369
- Marzo 2023. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380

Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del régimen económico y fiscal de Canarias y otras ayudas de estado por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente

- Año 2022: 282

Julio 2023

Hasta el 12 de julio

INTRASTAT - Estadística Comercio Intracomunitario

- Junio 2023. Obligados a suministrar información estadística

Hasta el 20 de julio

Renta y Sociedades

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las Instituciones de Inversión Colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Junio 2023. Grandes empresas: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230
- Segundo trimestre 2023: 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 136, 210, 216

Pagos fraccionados Renta

- Segundo trimestre 2023:
 - Estimación directa: 130
 - Estimación objetiva: 131

IVA

- Junio 2023. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349
- Segundo trimestre 2023. Autoliquidación: 303
- Segundo trimestre 2023. Declaración-liquidación no periódica: 309
- Segundo trimestre 2023. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349
- Segundo trimestre 2023. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380
- Solicitud de devolución de cuotas reembolsadas a viajeros por empresarios en recargo de equivalencia: 308
- Reintegro de compensaciones en el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca: 341

Impuesto sobre las Primas de Seguros

- Junio 2023: 430

Impuestos Especiales de Fabricación

- Abril 2023. Grandes empresas: 561, 562, 563
- Junio 2023: 548, 566, 581
- Segundo trimestre 2023: 521, 522, 547
- Segundo trimestre 2023 Actividades V1, F1: 553 (establecimientos autorizados para la llevanza de la contabilidad en soporte papel)
- Segundo trimestre 2023. Solicitudes de devolución: 506, 507, 508, 524, 572
- Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados: 510

Impuesto Especial sobre la Electricidad

- Junio 2023. Grandes empresas: 560
- Segundo trimestre 2023. Excepto grandes empresas: 560

Impuestos Medioambientales

- Junio 2023. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación: 592
- Segundo trimestre 2023. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Pago fraccionado: 585
- Segundo trimestre 2023. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación: 587
- Segundo trimestre 2023. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación: 592
- Segundo trimestre 2023. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución: A22
- Segundo trimestre 2023. Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Solicitud de devolución: A23

Impuesto Especial sobre el Carbón

- Segundo trimestre 2023: 595

Impuesto sobre las Transacciones Financieras

- Junio 2023: 604

Aportación a realizar por los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisivo y por los prestadores del servicio de intercambio de vídeos a través de plataforma de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma

- Pago a cuenta 2P 2023: 793

Hasta el 25 de julio

Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)

- Declaración anual 2022. Entidades cuyo período impositivo coincida con el año natural: 200, 206, 220.
Resto de entidades: en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores al fin del período impositivo.

Declaración de prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria

- Año 2022. Entidades cuyo período impositivo coincida con el año natural: 221
Resto de entidades: en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores al fin del período impositivo.

Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del régimen económico y fiscal de Canarias y otras ayudas de Estado por contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no residentes (establecimientos permanentes y entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)

- Año 2022. Entidades cuyo período impositivo coincida con el año natural: 282
Resto de entidades: en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores al fin del período impositivo.

Hasta el 31 de julio**IVA**

- Junio 2023. Autoliquidación: 303
- Junio 2023. Grupo de entidades. Modelo individual: 322
- Junio 2023. Grupo de entidades, modelo agregado: 353
- Junio 2023. Ventanilla única - Régimen de importación: 369
- Junio 2023. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380
- Segundo trimestre 2023: Ventanilla única – Regímenes exterior y de la Unión: 369

Número de Identificación Fiscal

- Segundo trimestre 2023. Cuentas y operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las entidades de crédito: 195

Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito

- Autoliquidación 2022: 411
- Pago a cuenta. Autoliquidación 2023: 410

Declaración informativa de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables

- Segundo trimestre 2023: 235

Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

- Segundo trimestre 2023: 490

Impuestos Medioambientales

- Segundo trimestre 2023. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos. Autoliquidación: 593

Impuesto temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (pendiente de aprobación)

- Año 2022: 718

Noticiario



Sociedades inactivas: cuidado porque tienen obligaciones fiscales



Hay ocasiones en las que los empresarios dejan sus sociedades sin actividad. Sin embargo, no llevan a cabo ninguna actividad en concreto, los empresarios sí que tienen que cumplir con determinadas obligaciones fiscales.

De hecho, la nueva ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal prohíbe a los administradores sean notarios o registradores, formalizar cualquier documento a estas sociedades consideradas inactivas. De acuerdo con la ley, solo se les permitirá realizar los documentos necesarios para volver a dar empresa y poner en marcha su actividad.

La normativa, por lo tanto, lo que hace es que modifica el régimen por el que se recovaba el identificación fiscal (NIF) de las sociedades y aquellas que están inactivas no podrán realizar ningún registro público.

Cinco Días, 30-05-2023

La exención por vivienda debe devolverse si el banco resarce por cláusulas abusivas



Las personas que tienen derecho a deducirse la inversión en vivienda en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por haberla adquirido antes del 1 de enero de 2013 y que reciban una parte del banco por cláusulas abusivas declaradas nulas como las del suelo, de gastos hipotecarios, de gastos de mantenimiento, entre otras, deben devolver a Hacienda la parte correspondiente que se habían deducido.

La Dirección General de Tributos (DGT) aclara que cuando se condena a una entidad financiera a devolver al consumidor los importes que ha pagado de más, si esas cantidades han formado parte de la deducción por inversión en vivienda habitual, "se perdería el derecho a la deducción proporcional al dinero recuperado. No se perdería el derecho a practicar la deducción en relación con la misma regularización tal situación tributaria".

El economista, 27-05-2023

Hacienda aclara el trato fiscal de rentas logradas en plataformas como Onlyfans



La Dirección General de Tributos (DGT) aclara en su respuesta a una consulta el tratamiento fiscal de las personas que consigan ingresos mediante la creación de contenido erótico audiovisual a través de plataformas online como Onlyfans. Concretamente, Hacienda contesta a una persona que realiza este tipo de actividad tanto en streaming, como mediante la producción y realización de vídeos y fotografías. La Agencia Tributaria señala que la actividad debe clasificarse en las tarifas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) puesto que el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en este tributo así como cualquier actividad de carácter empresarial, profesional o artístico dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y contribuir por dicho impuesto. Hacienda reconoce que la actividad de webcam para la creación de contenido erótico no está sujeta a las tarifas de este impuesto. Por tanto, señala que para estos casos hay que acogerse a la regla 1.ª de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del IAE que establece que las actividades no especificadas en las tarifas se clasificarán en el grupo o epígrafe que por su naturaleza "más se asemejen".

El economista, 26-05-2023

Los asesores fiscales piden un pacto de Estado en materia fiscal para unificar impuestos en las CCAA



La presidenta de la Asociación Española de Asesores Fiscales (Aedaf), Stella Raventós, ha pedido, este miércoles, desde Toledo, un pacto de Estado en materia fiscal porque no ve "lógico" que "en unas comunidades haya 20 impuestos autonómicos y en otras no haya ninguno".

En declaraciones a los medios, con motivo de la celebración de su Congreso Tributario, Raventós ha señalado que, aparte de que cada territorio, "evidentemente sabe lo que necesita y lo que le conviene", las diferencias tendrían que intentarse aminorar.

En este marco, la presidenta de Aedaf considera que el sistema fiscal se tiene que analizar en su conjunto como un puzzle que cada cosa debe ir en su sitio. Y una vez pensado todo, ver dónde se puede recaudar menos, respetando en todos los casos los principios de no confiscación y seguridad jurídica, entre otros.

El Confidencial Digital, 25-05-2023

"Es probable que en los próximos años se mantenga una gran presión fiscal por el gasto público disparado"



¿En las crisis se suben o bajan los impuestos? En las crisis económicas los Gobiernos han subido como por ejemplo ha ocurrido con el IVA que se situó en el 12% al entrar nuestro país en la UE y que ahora está en el 21%. Incluso algunos impuestos han ido endureciendo su regulación ocurre con el Impuesto sobre Sociedades a lo que hay que añadir la mejora en el control tributario que se recauda más dinero que antes. Pese a todo, aún está pendiente una reforma fiscal que cree un sistema bastante más integrado que el actual, que es un conjunto deslavazado de impuestos que aspiran a recaudar una cuantía similar, pero simplificando las cosas y haciéndolas más justas. Lo más probable es que en los próximos años sigamos asistiendo a una gran presión porque el gasto público está disparado y no somos capaces de recaudarlo, aunque estamos en cifras récord.

El Economista, 19-05-2023

Solo cuatro países europeos tienen espacio fiscal para cumplir con la inversión verde



El diseño actual de las reglas fiscales europeas frena la ambición climática de la Unión y solo permite realizar los desembolsos necesarios a Irlanda, Dinamarca, Suecia y Letonia

La transición energética se ha asentado como el gran objetivo económico del futuro. Tanto en España como en otros países de la UE, se han iniciado carreras verdes en la que Europa aspira a participar. "Europa es líder mundial en ambición climática y otros países en las cumbres internacionales. La cuestión es que no ha sido tan exitosa en generar un paralelismo entre la intención climática y crear la industria que nos haga autónomos", explica Labanda, director de Transición Ecológica de beBartlet. La UE se quiere embarcar en el camino de construir su autonomía energética. Sin embargo, para conseguir objetivos grandes también se necesitan grandes cantidades de dinero y en la Unión tan solo dispondrían de margen fiscal para conseguirlo Dinamarca, Suecia y Letonia, según un estudio de New Economics Foundation.

Cinco Días, 18-05-2023

MANUEL GRANDÍO BOTELLA

Avda. Rey Don Jaime, 62 - Entlo B
12001 Castellón de la Plana
Tel: 964326404
Fax: 964213467
www.mgrandio.es - mgrandio@mgrandio.es

aedaf ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA
DE ASESORES
FISCALES

Texto legal. El contenido y los elementos que integran este Newsletter y las marcas y logotipos se encuentran protegidos por los derechos de propiedad intelectual e industrial titularidad de la firma y/o de los autores correspondientes.

Los USUARIOS del presente Boletín no podrán realizar ninguna actuación que vulnere o perjudique los derechos de propiedad intelectual e industrial, y por tanto no está permitida la reproducción, copia, modificación, difusión o comunicación por cualquier sistema presente o futuro de los contenidos y elementos que integran este Boletín; sin perjuicio de la posibilidad de los USUARIOS para visualizar o imprimir aquéllos, que en todo caso tendrán una finalidad exclusivamente privada y siempre con mención al autor y la impresión del símbolo © (copyright).