

newsletter

Actualidad Fiscal 06 - 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

IRNR: La transmisión de varios inmuebles en una misma escritura debe declararse de forma individualizada



El Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 24 de julio de 2023 rec. núm. 05607/2020, reitera el criterio seguido en sus resoluciones 22 de septiembre de 2022 (RG 1294-2020) y de Resolución TEAC de 22 de abril de 2021 (RG 7313-2019), en relación con la obligación de presentar autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 210, por cada transmisión de inmuebles que se realice.

En el caso de que en una misma escritura pública se documente la transmisión de varios inmuebles con referencias catastrales distintas, habrá de presentarse tantas autoliquidaciones del impuesto como referencias catastrales haya. No obstante, si bajo una sola referencia catastral hay distintos bienes inmuebles transmitidos conforme con la normativa registral, deberá presentarse una autoliquidación por cada inmueble transmitido; entendiéndose por bienes inmuebles también las cuotas indivisas en garajes y trasteros ex artículo 6 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y del artículo 21 Debe del Real Decreto 417/2006.

El caso objeto de esta resolución es el de una persona física residente fiscal en Francia que transmitió en escritura pública de fecha 31 de diciembre de 2018 tres inmuebles de su propiedad consistentes en una vivienda, una plaza de garaje y un trastero. La contribuyente declara de forma agregada, mediante la presentación dentro del plazo establecido, el resultado de las transmisiones patrimoniales de los tres bienes, en un único modelo 210, generando a su favor el derecho a la devolución de 9.300 euros.

*Recordemos que, según la normativa aplicable, el plazo de autoliquidación del modelo 210 en caso de rentas derivadas de transmisión de inmuebles obtenidas sin establecimiento permanente es de tres meses una vez transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de la transmisión del bien inmueble.

Con fecha 24 de septiembre, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria inició un procedimiento de comprobación limitada relativa a su tributación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente al ejercicio 2018, dictando un acuerdo de liquidación provisional correspondiente únicamente a la tributación de la ganancia patrimonial derivada de la venta de la vivienda (no así de la plaza de garaje y del trastero). La Administración argumenta que la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la enajenación de el resto de inmuebles debía realizarse en modelos separados de autoliquidación del IRNR (modelo 210) no siendo posible la compensación de las tres transmisiones patrimoniales en una sola autoliquidación, concluyendo "no siendo posible la agrupación de rentas pretendida, la contribuyente debe presentar sendos modelos 210 para declarar la alteración patrimonial ocasionada por la transmisión del garaje número de finca registral ... y del trastero número finca registral ...".

Posteriormente, con fecha 12 de marzo de 2020 la contribuyente presentó dos autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, modelo 210 con solicitudes de devolución por importe de 270 y 75 euros correspondientes a las transmisiones del garaje y del trastero. Dichas declaraciones **fueron presentadas de forma extemporánea**.

La presentación extemporánea de las citadas autoliquidaciones motivó que la ONGT iniciara el 13 de julio de 2020, mediante la notificación de dos acuerdos de inicio con apertura del trámite de audiencia, dos procedimientos sancionadores por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 198 LGT (no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico). Dichos expedientes culminan con la imposición de dos sanciones por importe de 100 euros que la interesada impugna mediante la presentación de dos reclamaciones económico-administrativas acumuladas en esta resolución.

La controversia jurídica a resolver por el Tribunal radica en una cuestión formal, consistente en determinar **si habiendo enajenado el obligado tributario los tres elementos patrimoniales (vivienda, plaza de garaje y trastero) en una única escritura pública procede que presentara una sola autoliquidación del IRNR modelo 210**, en la que calculara de forma agregada la renta derivada de la transmisión y las retenciones soportadas.

El Tribunal Económico Administrativo Central sostiene que el argumento de la interesada respecto a la posibilidad de declarar de forma agregada el resultado de la transmisión de los tres inmuebles, solo está permitida en los casos de rentas distintas de transmisiones de bienes inmuebles, por lo que, debería haberse presentando una autoliquidación por cada transmisión de inmueble.

Por otra parte, advierte el Tribunal que ya se ha pronunciado en varias Resoluciones acerca de la práctica de liquidaciones administrativas del IRNR diferenciadas por cada bien inmueble transmitido y, al tiempo, de la procedencia de la imposición de la sanción del artículo 198 LGT en los casos en que el contribuyente presentó una autoliquidación agregada y, sin embargo, posteriormente desglosa presentando autoliquidaciones individualizadas por cada inmueble. En estas resoluciones concurría la especialidad cada uno de estos elementos adicionales **tenía una referencia catastral distinta a la del propio bien inmueble**.

Sin embargo, en el caso analizado, el trastero y la plaza de garaje **no disponían de referencia catastral distinta a la vivienda**, sino una **inscripción registral en el Registro de la Propiedad distinta**.

Esta particularidad lleva a TEAC a completar su criterio anterior por tratarse de una regla incompleta puesto que no cubriría aquellos supuestos, aunque poco frecuentes, en los que bajo una sola referencia catastral hay distintos bienes inmuebles conforme con la normativa registral.

De esta manera el TEAC determina que **no debe condicionarse el número de autoliquidaciones IRNR a presentar al número de referencias catastrales, sino al número de bienes inmuebles transmitidos**; entendiéndose por bienes inmuebles también las cuotas indivisas en garajes y trasteros ex artículo 6 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y del artículo 21 del Real Decreto 417/2006.

Por tanto, en base a lo anterior concluye que la liquidación administrativa fue girada conforme a derecho. No obstante, no procede la imposición de la sanción ya que en los casos en que la referencia catastral es única (no siéndolo la inscripción registral), la presentación de una sola autoliquidación agregada para la tributación de la ganancia patrimonial de varios bienes inmuebles, si bien no es conforme a derecho, se encuentra **exonerada de responsabilidad por infracción tributaria, al concurrir un supuesto de interpretación razonable de la norma**.

El TEAC estimando las dos reclamaciones económico-administrativas impugnadas anulando las sanciones impuestas.

Se trata de una resolución favorable para el contribuyente por cuanto el TEAC considera que fue razonable que la interesada entendiera que al tener sus tres bienes inmuebles) una misma referencia catastral, pudiese presentar una sola autoliquidación IRNR para tributar por la ganancia patrimonial obtenida, por lo que anula las sanciones impuestas.

No obstante, aprovechamos el comentario de esta resolución para volver a poner de manifiesto la discriminación de nuestra normativa respecto de la tributación de las ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de bienes inmuebles por contribuyentes residentes y no residentes. La tributación de las ganancias patrimoniales para no residentes obliga a declarar por separado las rentas generadas en cada transmisión, impidiendo de esta manera la compensación de operaciones en las que se haya puesto de manifiesto un beneficio con aquellas otras en las que se ha generado pérdidas, poniendo en peor situación a los no residentes frente a los residentes.

Sería conveniente que nuestro legislador pusiera fin a este tipo de discriminación.

La AEAT anuncia una nueva campaña de envío de cartas de aviso a contribuyentes del sector hostelería



Recientemente, desde el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios se ha informado a los diversos colectivos que lo forman, entre ellos a la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), del inicio de una **campaña de comunicaciones a determinados contribuyentes del sector de la hostelería**. Se trata de contribuyentes que bien pueden ser personas físicas o jurídicas, respecto de los cuales se han detectado inconsistencias en sus declaraciones. **personas físicas y jurídicas respecto de inconsistencias detectadas en sus declaraciones.**

Así, en el curso de los próximos días, la Agencia Tributaria va a proceder a **la remisión de un número limitado de cartas informativas** dirigidas a **contribuyentes que desarrollan actividades económicas en el sector de la hostelería**, y que presentan inconsistencias significativas entre sus datos bancarios y sus datos financieros declarados (entradas y salidas en cuentas bancarias y cifras de ventas declaradas Modelo 200 ó 100).

Se trata, de una **campaña de información**, que tiene como propósito inducir en los destinatarios una mejora en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones presentes y futuras dándoles a conocer datos e informaciones disponibles en la Agencia Tributaria que apuntan la existencia de riesgos potenciales de incumplimiento en su comportamiento fiscal.

A este tipo de iniciativas se hace alusión en las Directrices del Plan de Control Tributario para 2023 como una medida para la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y la prevención de los incumplimientos. Concretamente, en dichas directrices se señala lo siguiente:

"Durante el año 2023, se va a continuar con la técnica de trabajo, basada en los principios de la OCDE conocidos como Behavioural Insights, y consistente en complementar el plan extensivo anual de visitas a determinados sectores empresariales con la emisión de un número de cartas aviso dirigidas a aquellos contribuyentes de menor importe de negocios, de los sectores elegidos, que incurran en determinados indicadores de riesgo de incumplimiento cuando se observe que dichos parámetros se vienen manteniendo de forma continuada a lo largo de los últimos ejercicios. Se trata, de una forma menos intrusiva, de obtener una mejora en el comportamiento fiscal de los contribuyentes receptores de estas comunicaciones, que les evite aparecer en los indicadores de riesgo para situarse en niveles de cumplimiento acordes con su actividad y sector. Resulta evidente que en la fase de selección se prestará especial atención a los casos en los que los indicios de incumplimiento se presenten con una mayor claridad, por lo que la función de información al contribuyente debe complementarse con un adecuado análisis y, en su caso, selección e inmediata inspección de aquellos contribuyentes cuyas ratios sean anormalmente bajas. En el año 2022, se emitieron una serie de cartas aviso dirigidas a contribuyentes que mantenían en el tiempo riesgos de incumplimiento fiscal y por ello en 2023 se abrirá una nueva fase de análisis de la información en la que se comprobará la reacción del contribuyente ante la recepción de la carta, analizándose, ya no sólo el comportamiento del contribuyente en los ejercicios a los que se refiere esta carta, sino también con posterioridad a esos ejercicios y, ya no sólo el comportamiento de los contribuyentes que recibieron la carta, sino el de su entorno familiar y/o profesional."

Al tratarse de una mera comunicación informativa, salvo que el contribuyente lo considere oportuno, **no es obligatorio dar respuesta a la misma, ni aportar documentación**. No obstante, se facilitarán enlaces para que aquellos contribuyentes que lo entiendan oportuno remitan a la Administración la documentación o, en su caso, presenten autoliquidaciones complementarias.

Después de las comunicaciones, también informa la AEAT de que el **colectivo va a ser objeto de un especial seguimiento** por parte de los Servicios de Gestión e Inspección, referido especialmente a las autoliquidaciones que presenten, en orden a determinar si se producen en las mismas variaciones positivas. En el caso de que las inconsistencias comunicadas por la Agencia Tributaria no sean aclaradas o persistan, el riesgo fiscal que estas representan podrá dar lugar a los procedimientos de control tributario que sean necesarios en relación con las mismas.

El Tribunal Supremo limita el acceso a los dispositivos electrónicos en una inspección cuando vulnera derechos fundamentales



Hace tan solo unos días, hemos tenido conocimiento de una importante sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2023 -recurso de casación nº 4542/2021- que establece que la Administración tributaria no puede llevar a cabo el examen de la documentación contenida en un dispositivo electrónico, **en este caso un ordenador personal**, fuera de determinados casos y bajo estricto control judicial.

En el supuesto analizado, la Administración, en el curso de un procedimiento de inspección y con ocasión de una comparecencia del contribuyente en las oficinas de la AEAT, solicitó realizar una copia del disco duro del ordenador portátil que portaba. Ante su negativa, los actuarios informaron de la adopción de medidas cautelares consistentes en:

- i. i. Copia en el disco duro de la información y consiguiente precinto para su apertura posterior tras obtener autorización judicial.
- ii. ii. De no permitir la copia, se procedería a la incautación y precinto del ordenador para su examen, una vez obtenida autorización judicial.

La medida cautelar que se llevó a cabo fue la copia de la información y su precinto hasta obtener autorización judicial. Cabe mencionar que la AEAT tardó tres meses en solicitar autorización judicial para acceder a dicha información.

Según el Tribunal Supremo, no se está ante un problema de inviolabilidad del domicilio, como pretendía hacer valer la sentencia del instancia, sino que pueden verse afectados otros derechos fundamentales como la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones, la protección de datos e incluso un nuevo derecho fundamental, diferente de los anteriores, que sería el **derecho al entorno virtual**.

Varias son las conclusiones alcanzadas por el Tribunal Supremo pero entre ellas, destaca la posibilidad de asimilar a la autorización judicial de entrada en domicilio, la autorización para captar datos informáticos del inspeccionado con relevancia tributaria. Ahora bien, para que ello sea posible, son exigibles los requisitos de **necesidad, adecuación y proporcionalidad** de la medida que ha fijado el TS y, además, los mismos deben adecuarse al derecho fundamental que se afecta. En este sentido, la proporcionalidad impone separar antes del copiado los datos que tengan trascendencia fiscal de los que no la tienen.

También considera el Alto Tribunal que el consentimiento del contribuyente no puede entenderse como "prestado libremente", toda vez que se le advierte de que, de no permitir el copiado y precinto de la copia, se procederá a la incautación del dispositivo. Entiende el TS que **el copiado, aunque sea con posterior precinto hasta obtener autorización judicial, ya es invasor de derechos fundamentales**.

Por otro lado, También advierte el TS de la falta de constancia acerca de cuál es el documento o dato necesario a efectos tributarios le fue requerida al interesado y que no fue atendida o se hizo tardía o incompletamente. En este sentido, llama la atención la inexistencia de expediente administrativo.

Así las cosas, se anula tanto la sentencia del TSJ de la región de Murcia que resolvió el recurso de apelación como el auto del juzgado que autorizó el acceso y copia de los datos con trascendencia tributaria que se encontraban en el disco duro copiado del ordenador portátil.

La jurisprudencia contenida en la sentencia se concreta en la siguiente:

- 1)** Las reglas de competencia y procedimiento que la ley procesal establece para la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido para realizar actuaciones de comprobación tributarias, son en principio inidóneas para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un ordenador, cuando esa actividad se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido esencial de otros derechos fundamentales distintos.
- 2)** Al margen de esa inidoneidad, y aun aceptando que las mencionadas reglas sirvieran para tal fin, sería preciso seguir, a la hora de evaluar la procedencia de la autorización, la doctrina sentada por la propia Sección Segunda de la Sala Tercera del TS sobre las **exigencias de la autorización de acceso a domicilios constitucionalmente protegidos por el art. 18.2 CE** -principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida-. Esto es, tales exigencias son extensibles a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso a domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos, tal como sucedía en este caso.
- 3)** Esas exigencias deben ser objeto de un juicio ponderativo por parte del juez de la autorización, y no pueden basarse, de modo exclusivo y acrítico, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación. En todo caso, el respeto a los derechos fundamentales (con máximo nivel de protección constitucional) prima sobre el ejercicio de potestades administrativas, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada.

Del mismo modo, **ni el auto ni la sentencia que se anulan** por el Tribunal Supremo razonan, con una argumentación específica, que solo fuera posible el conocimiento de la información de relevancia fiscal necesaria para culminar la labor inspectora mediante la intervención en la totalidad de los archivos almacenados en el ordenador, incluidos los personales o el correo electrónico. Esto es, que no pudieran ser obtenidos los pertinentes datos por otro medio menos invasivo como, por ejemplo, requiriendo al interesado para su aportación, de lo que no hay constancia se hiciera ni que, haciéndose, tuviera un resultado infructuoso.

Operaciones vinculadas y modelo 232



El próximo 1 de noviembre se inicia el plazo de presentación del modelo 232 para aquellas sociedades cuyo periodo impositivo coincida con el año natural.

El modelo 232 es una declaración informativa cuya función es incrementar el control de la Administración tributaria sobre ciertas operaciones. En esta declaración se deben incluir operaciones realizadas entre partes vinculadas y otras operaciones y situaciones relacionadas con paraísos fiscales.

A continuación, resumimos qué es una operación vinculada, quienes deben presentar le modelo 232, las operaciones que deben incluirse y cuáles son los plazos de presentación.

1.- ¿Qué es una operación vinculada?

Una operación vinculada es la que se realiza entre personas o entidades entre las que existe algún tipo de relación (vinculación). El artículo 18 LIS establece que son partes vinculadas las siguientes:

- Una sociedad y sus socios.
- Una sociedad y sus consejeros y administradores (a excepción de la retribución por el ejercicio de sus funciones).
- Una sociedad y el cónyuge o personas unidas por relaciones de parentesco, hasta el 3º grado de los socios o consejeros o administradores (padres, suegros/as, hijos, yernos, nueros, abuelos, nietos/as, hermanos/as, cuñados/as, bisabuelos/as, biznietos/as, tíos/as y sobrinos/as).
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una sociedad y los consejeros o administradores de otra, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una sociedad y otra participada por la primera indirectamente en, al menos el 25 %.
- Dos sociedades en las que los mismos socios, o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, -enumeradas anteriormente- participen en al menos, el 25 %del capital social.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

Las operaciones realizadas entre partes vinculadas deberán valorarse por su "valor normal de mercado".

2.- ¿Quién debe presentar el modelo 232?

Deberán presentar el modelo 232 informativo los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la renta de no residentes que actúen mediante establecimiento permanente que realicen las operaciones vinculadas y operaciones con paraísos fiscales que se describen a continuación.

3.- ¿Qué operaciones debemos incluir en el modelo 232?

El modelo 232 incluye tres bloques de información:

- a. Operaciones con personas o entidades vinculadas

En este apartado se declararán:

- Operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones en el periodo impositivo supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.
- Operaciones específicas, siempre que el importe conjunto de cada una de estas operaciones en el periodo impositivo supere los 100.000 euros.

Son operaciones específicas:

- Las realizadas por personas físicas que tributen en estimación objetiva, con sociedades en las que éstas o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del capital social.

- Las operaciones de transmisión de negocios.
 - Las operaciones de transmisión de valores de cualquier tipo de entidades admitidas o no a negociación situados en paraísos.
 - Las operaciones de transmisión de inmuebles.
 - Las operaciones sobre activos intangibles.
 - Operaciones de la misma naturaleza que a su vez utilicen el mismo método de valoración, siempre que el importe del conjunto de las mismas en el período impositivo supere el 50% de la cifra de negocios de la entidad
- b. Operaciones en las que se aplique la reducción de rentas procedentes de activos intangibles (Patent box), por la obtención de rentas procedentes de la cesión de determinados intangibles a personas o entidades vinculadas.
- c. Operaciones y situaciones realizadas con paraísos fiscales independientemente de su importe.

4.- ¿Qué operaciones no debemos incluir en el modelo 232?

No se incluirán las siguientes operaciones:

- Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal.
- Las realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas.
- Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

5.- ¿Cuándo y cómo se debe presentar el modelo 232?

El plazo de presentación, con carácter general, es el mes siguiente a los diez meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo al que se refiere la información a suministrar. Es decir, para aquellos contribuyentes cuyo periodo impositivo coincida con el año natural, es decir cierren su ejercicio a 31 de diciembre, dispondrán de todo el mes de noviembre del año siguiente para la presentación del modelo 232, cuatro meses después de la fecha de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

La DGT flexibiliza la aplicación del régimen especial del IS a las operaciones de reestructuración empresarial



En una reciente consulta, la Dirección General de Tributos ha hecho una interpretación mas flexible sobre los requisitos de aplicación del Régimen especial de las operaciones de reestructuración, concretamente sobre lo que tiene la consideración de **"ventaja fiscal"** y sobre la concurrencia de **"motivos económicos válidos"**.

La consulta se formula con ocasión de la realización de una operación de canje de valores por la que la consultante (persona física) tiene intención de aportar las participaciones de la sociedad A, de las que es propietaria, a una sociedad íntegramente participada por la consultante (la sociedad B), ambas residentes en España. Tras la aportación, la consultante seguirá ostentando el 100 % del capital de la sociedad B y ésta poseerá, a su vez, el 60 % del capital de la sociedad A.

Concretamente, se pregunta lo siguiente:

- En primer lugar, **sobre el concepto de ventaja fiscal**, se pregunta si tiene la consideración de ventaja fiscal aquella mejora en la posición tributaria que conlleva la realización de la operación respecto de la situación previa a su realización, debiendo compararse la situación tributaria previa a la realización de la operación y la posterior. Alternativamente, si por el contrario, el concepto de ventaja fiscal incluye también la eliminación de la propia tributación que se produciría por la realización de la operación acogida.
- En segundo lugar, y aplicando dichas cuestiones al caso concreto, se consulta si en caso de que la aportación fuese objeto de comprobación por la Administración tributaria y a resultados de dicha comprobación se determinase la inaplicación del régimen fiscal especial, la Administración tributaria debería liquidar a la consultante solamente el importe de los dividendos distribuidos por A (los beneficios no distribuidos acumulados antes de la aportación) o si, por el contrario, también se deberían hacer tributar las plusvalías tácitas de las participaciones de A aportadas.

Comienza la DGT recordando el tenor literal del art. 89.2 de la LIS, según el cual *"No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal."*

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal."

Las **conclusiones alcanzadas por la DGT** en esta consulta, basándose en la jurisprudencia del TJUE y del TS, pueden sintetizarse en las siguientes:

- la eliminación de la ventaja fiscal sólo puede hacerse tras un análisis del caso concreto, una vez se hubiere determinado que la operación de reestructuración hubiera tenido como **objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscales**, tras un examen global de la operación.
- la **obtención de una ventaja fiscal es inherente al propio régimen de diferimiento**, siendo la ventaja fiscal prohibida, distinta del propio diferimiento fiscal, la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación, más allá de otros motivos económicos.
- los **motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración**, sino que su ausencia constituye una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal.
- en el curso de unas actuaciones de comprobación e investigación tributaria, **sólo podrá regularizarse la ventaja fiscal perseguida cuando haya quedado acreditado que la operación realizada tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal**, debiendo eliminarse, en consecuencia, los efectos de la referida ventaja fiscal perseguida mediante la realización de la operación de reestructuración de que se trate, **distinta del diferimiento en la tributación de las rentas generadas, inherente al propio régimen**, cuando la operación se hubiere realizado con la mera finalidad de conseguir tal ventaja fiscal.

El TS se pronunciará sobre la sujeción o no al IP de los seguros "unit linked" con anterioridad a la reforma operada por la Ley 11/2021



El Tribunal Supremo (TS) mediante auto de fecha 29 de septiembre de 2023, ha admitido a casación la siguiente cuestión, por entender que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia:

"Determinar si, de conformidad con el artículo 17.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la redacción original, deben quedar sometidos a gravamen los seguros de vida, concertados bajo la modalidad *Unit Linked*, cuando la póliza no reconozca el derecho de rescate durante la vigencia del contrato."

El recurso se presenta contra la sentencia dictada el 13 de octubre de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que considera que los seguros *Unit Linked* deben tributar en el Impuesto sobre Patrimonio también en los periodos impositivos anteriores a la reforma del artículo 17 de la LIP por la Ley 11/2021.

Recordemos que el citado art. 17.Uno de la LIP, en su redacción originaria, establecía lo siguiente:

"Artículo 17. Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias. Uno. Los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto".

El contribuyente, apoyándose en la doctrina de la DGT, sostiene que, dado que carece de valor de rescate, el seguro no debe incluirse en la base imponible del IP.

No obstante, el TSJ discrepa y considera que si procede su inclusión:

"Aunque las consultas citadas -por el recurrente- hablan de seguro de vida, el seguro *Unit Linked* no es propiamente un seguro de vida -solo lo es en una parte-, sino un producto mixto en el que prevalece la finalidad de invertir.

Esta prevalencia de la finalidad inversora autoriza a entender que existe (aunque no se establezca expresamente un valor de rescate) un valor al tiempo de devengarse el IP, y en este aspecto concordamos con la STSJ Madrid de 11.05.2016.

La reforma de la Ley 11/2021 es meramente clarificadora de la norma precedente e incorpora, expresamente, el criterio de la jurisprudencia -y con la intención de rectificar el criterio de la DGT-, sin que pueda entenderse que procede a definir, ex novo, un nuevo supuesto de sujeción al impuesto".

La sala admite la cuestión a casación al no existir, hasta el momento, pronunciamiento del TS sobre este particular.

Habrà que esperar, pues, al pronunciamiento del Alto Tribunal para saber si, en los periodos impositivos afectados por la redacción originaria del artículo 17, estos seguros debían someterse a imposición o no en el IP.

A este respecto, cabe traer a colación la existencia de doctrina de la DGT **referida expresamente a seguros *Unit Linked*** que considera la no tributación de los mismos en el IP. Así se establece en la [CV 2516-17](#), de 5 de octubre, en la que se concluye que:

"Un seguro de vida instrumentalizado mediante un seguro '*Unit Linked*', temporal de supervivencia a prima única, que carece de valor de rescate, ni total ni parcial, durante toda la vida del seguro, no tributarà en el Impuesto sobre el Patrimonio, dado que, conforme al artículo 17 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991), los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto."

Esta misma conclusión se establece también en la consulta [CV-0993-18](#), de 17 de abril.

También cabe recordar que, tras la reforma del art. 17 de la LIP por la Ley 11/2021, el tomador (o beneficiario, si fuese distinto) del seguro *Unit Linked* debe declararlo en el Impuesto sobre el Patrimonio por

- el valor de rescate
- en su defecto, por el valor de la provisión matemática en la fecha del devengo del impuesto.

[Ver Auto](#)

IRPF: Cesión de vehículos por la empresa y la exención por trabajos realizados en el extranjero



Entre las rentas exentas de tributación en el IRPF contempladas en el artículo 7 de la Ley, la descrita en la letra p) -exención por trabajos realizados en el extranjero- es una de las que mayor conflictividad presenta en los últimos años. De ahí, la abundante doctrina y jurisprudencia que se está generando.

Sin ánimo de realizar un análisis detallado de esta exención, recordemos que el artículo 7.p) de la LIRPF declara exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero, con un **importe máximo de 60.100 euros**, cuando se cumplan dos requisitos:

- Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente (EP) radicado en el extranjero.
- Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto análogo al IRPF y no se trate de un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Una reciente consulta de la DGT -V1822-23, de 23 de junio-, aclara la incidencia que puede tener en el cálculo del rendimiento exento, **el vehículo cedido por la empresa como retribución en especie**. La consultante manifiesta que realiza trabajos en el extranjero de forma recurrente y que, entre las retribuciones anuales percibidas de la empresa se encuentra la cesión de un vehículo. Concretamente, se pregunta si dicha retribución en especie ha de incluirse como un concepto salarial más a efectos de calcular la renta exenta por aplicación del criterio proporcional.

Téngase en cuenta que, para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deben tenerse en cuenta los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Asimismo, el cálculo de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se realiza aplicando un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año. Es decir, dejando al margen la retribución específica, se parte del salario anual y se divide entre 365 días para calcular el salario diario el cual, multiplicado por el número de días que el trabajador ha prestado servicios en el extranjero.

Pues bien, la Dirección General de Tributos en esta consulta establece que, "para la aplicación del criterio proporcional (para la cuantificación de la parte de las retribuciones no específicas obtenidas por el trabajador en el año del desplazamiento que gozan de exención), **el consultante podrá incluir las retribuciones dinerarias y la retribución en especie por la que consulta.**"

Ejemplo:

Supongamos que un contribuyente estuvo desplazado por su empresa a una filial en Alemania desde 1 de marzo al 30 de abril realizando asesoramiento para el lanzamiento de un nuevo producto. Tras dicha estancia regresa a España continuando su trabajo en la empresa.

El salario anual que percibe de la empresa asciende a 62.500 euros (retribución dineraria) y la utilización de un coche propiedad de la empresa (retribución en especie) cuyo valor de adquisición es de 35.000 euros (incluidos impuestos y otros gastos). Por los trabajos realizados en el extranjero percibe una retribución específica de 8.300 euros.

Cálculo del rendimiento del trabajo exento:

- Retribución devengada durante los días de estancia en el extranjero:

Debemos tener en consideración el salario anual percibido teniendo en cuenta tanto la retribución dineraria como la retribución en especie. La utilización del coche de empresa se valora en el 20 por 100 anual del coste de adquisición del vehículo para el empleador.

- Retribución correspondiente al salario anual percibido:

Retribución dineraria (62.500 euros) + retribución en especie (20% de 35.000 euros = 7.000 euros) = 69.500 euros.

Salario diario: 69.500 euros/365 días = 190,41 euros/día.

Días de estancia en el extranjero: 61 día.

190,41 euros x 61 días = 11.615,01 euros. Retribución exenta.

- Retribución específica exenta de gravamen: **8.300 euros.**

Total retribución exenta: 11.615,01 euros + 8.300 euros = 19.915 euros.

Donación de empresa familiar: La aplicación de la reducción del 95% exige que ambos cónyuges tengan cumplidos 65 años



El Tribunal Supremo, en una reciente sentencia de 19 de septiembre de 2023, rec. 8196/2021, ha interpretado uno de los requisitos que la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) establece para aplicar la reducción del 95% en base imponible a las donaciones en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades. Concretamente, el requisito contemplado en el art. 20.6.a) de la LISD que requiere "que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez" al tiempo de efectuarse la donación.

El supuesto planteado en la sentencia es una donación de padre a hija de una farmacia cuya titularidad pertenecía al padre de la contribuyente. La Administración procedió a regularizar la operación y consideró que **la farmacia era un bien de naturaleza ganancial, por lo que, en realidad, existieron dos donaciones, una por cada cónyuge. De esta forma, la reducción del 95% establecida en la norma, únicamente, resultaba aplicable a la donación realizada por el padre**, pero no a la realizada por la madre, al no contar esta última con la edad de 65 años en el momento del devengo. Disconforme con lo anterior, la contribuyente sostiene que la oficina de farmacia es un bien de titularidad exclusiva del padre, sin que pueda considerarse bien ganancial y que la madre se limita a consentir la donación, pero no dona nada, por lo que solo ha existido una donación, del padre, y no de la madre, a la hija.

La regularización practicada fue recurrida ante el TEAR y, posteriormente, ante el TSJ de Asturias, dando, ambos tribunales, la razón a la Administración.

Siendo así, la cuestión que en su día se admitió a casación fue la siguiente:

Discernir, en los casos de transmisión de participaciones "inter vivos", en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, cómo debe entenderse cumplido el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, bien tomando como referencia el grupo familiar, con lo que, si se cumple el referido requisito en uno de los cónyuges, se entendería cumplido el presupuesto o, por el contrario, exigiendo que cada uno, de forma separada, cumpla los requisitos de edad o incapacidad que exige el citado artículo 20.6, teniendo en cuenta, en este sentido, que por la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 quedó anulado el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que impide desde entonces que pueda entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

La resolución del litigio se centra en la calificación de los bienes donados ya que, tratándose de bienes no gananciales del donante, este cumple todos los requisitos para aplicar una reducción de la base imponible, que sin embargo no se cumplirían en el caso de considerar cotitular de tales bienes también a la esposa.

El Tribunal Supremo parte de la base de que estamos en presencia de un bien ganancial, puesto que la farmacia fue adquirida constante el matrimonio, aunque considera que han de tenerse en cuenta las dos facetas de la oficina de farmacia y, en concreto, de la donada. Por una parte, se trata de la **titularidad de la licencia administrativa** y, por otra parte, **del negocio económico que autoriza**. Mientras que en el primer caso no hay duda de que el farmacéutico es el padre, en lo que se refiere a la base económica del negocio de farmacia se trata de una empresa o establecimiento que se adquirió y estuvo funcionando constante el matrimonio por lo que puede considerarse que **tal empresa, establecimiento o negocio mercantil es un bien ganancial cuya donación corresponde por mitad a ambos cónyuges**.

Partiendo de la base de que estamos en presencia de un bien ganancial, el problema se centra en **determinar si a efectos tributarios hubo una sola donación o dos, una por cada uno de los cónyuges, y, en su caso, si el requisito de la edad ha de concurrir en ambos** o basta en uno solo teniendo en cuenta el grupo familiar.

Pues bien, el Tribunal Supremo resuelve que, habiéndose anulado el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -que establecía que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos comunes de la sociedad conyugal se entenderá que existe una sola donación-, **lo procedente es que a efectos fiscales se considere que se realizan dos donaciones, una por la mitad del marido y otra por la mitad de la esposa. Siendo así, para la aplicación de la reducción en base imponible del 95% del valor de adquisición, se exige que el requisito de la edad (tener cumplidos 65 años en el momento del devengo) concorra en cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.**

Territorio Común

Noviembre 2023

Hasta el 6 de noviembre

Renta

- Ingreso del segundo plazo de la declaración anual de 2022, si se fraccionó el pago: 102

Hasta el 13 de noviembre

INTRASTAT - Estadística Comercio Intracomunitario

- Octubre 2023. Obligados a suministrar información estadística

Hasta el 20 de noviembre**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.

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

IVA

- Octubre 2023. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349

Impuesto sobre las Primas de Seguros

- Octubre 2023: 430

Impuestos Especiales de Fabricación

- Agosto 2023. Grandes empresas: 561, 562, 563
- Octubre 2023: 548, 566, 581
- Tercer trimestre 2023. Excepto grandes empresas: 561, 562, 563
- Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados: 510

Impuesto Especial sobre la Electricidad

- Octubre 2023. Grandes empresas: 560

Impuestos Medioambientales

- Octubre 2023. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación: 592
- Tercer trimestre 2023. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y pago fraccionado: 583

Impuesto sobre las Transacciones Financieras

- Octubre 2022: 604

Hasta el 30 de noviembre**IVA**

- Octubre 2023. Autoliquidación: 303
- Octubre 2023. Grupo de entidades, modelo individual: 322
- Octubre 2023. Grupo de entidades, modelo agregado: 353
- Octubre 2023. Ventanilla única - Régimen de importación: 369
- Octubre 2023. Operaciones asimiladas a las importaciones: 380
- Solicitud de inscripción/baja. Registro de devolución mensual: 036
- Solicitud aplicación régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2024: sin modelo
- SII. Renuncia a la llevanza electrónica de los libros registro: 036

Declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales

- Año 2022: Entidades cuyo período impositivo coincida con el año natural: 232

Resto de entidades: en el mes siguiente a los diez meses posteriores al fin del período impositivo.

Impuestos Medioambientales

- Año 2022. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y pago fraccionado: 583
- Año 2023: Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación anual por cese de actividad de enero a octubre: 588

Diciembre 2023Hasta el 12 de diciembre**INTRASTAT - Estadística Comercio Intracomunitario**

- Noviembre 2023. Obligados a suministrar información estadística

Hasta el 20 de diciembre**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.

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

Pagos fraccionados Sociedades y establecimientos permanentes de no residentes

- Ejercicio en curso:
 - Régimen general: 202
 - Régimen de consolidación fiscal (grupos fiscales): 222

IVA

- Noviembre 2023. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: 349

Impuesto sobre las Primas de Seguros

- Noviembre 2023: 430

Impuestos Especiales de Fabricación

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

Impuesto Especial sobre la Electricidad

- Noviembre 2023. Grandes empresas: 560

Impuestos Medioambientales

- Noviembre 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: 584
- Año 2022. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración informativa anual de operaciones con contribuyentes: 591

Impuesto sobre las Transacciones Financieras

- Noviembre 2023: 604

Hasta el 31 de diciembre**IVA**

- Noviembre 2023. Ventanilla única - Régimen de importación: 369

NoticiarioCalviño insiste en que hay margen para que banca y energéticas aporten más

La vicepresidenta primera del Gobierno y ministra de Asuntos Económicos en funciones, Nadia Calviño, volvió a agitar el viernes el avispero en el que se ha convertido esta semana el diálogo entre el Gobierno y los empresarios al asegurar que hay margen para que paguen más impuestos, avalando la propuesta incluida en el programa pactado por PSOE y Sumar de convertir en estructural el impuesto temporal que grava la facturación de las entidades financieras y las empresas energéticas.

Cinco Días, 30-10-2023

Los ricos revisan su planificación fiscal por si toca poner tierra de por medio

Grandes patrimonios y 'family offices' se movilizan ante una posible prórroga del impuesto a l fortunas y en plena incertidumbre regulatoria.

Hay empresarios de primera línea con casa en Londres o Miami. Es normal que hagan consult deslocalizar el patrimonio". Un abogado de larga trayectoria en la gestión fiscal de grandes pa alertaba esta semana de la creciente inquietud entre sus clientes por la inminente luz verde d Constitucional al impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, el conocido como ricos. De hecho, el previsible plázet del alto tribunal –que tiene pendiente revisar el recurso d de Madrid de Isabel Díaz Ayuso– ha disparado el temor a que el Gobierno convierta en estruc nació como temporal para los años 2023 y 2024.

Cinco Días, 30-10-2023

Los extranjeros ahorran 13.600 euros al año en impuestos con la 'Ley Beckham'



Los contribuyentes (habitualmente extranjeros) acogidos en España a la conocida como la Ley ahorran de media al año 13.600 euros en impuestos. Este régimen tributario especial para im permite a aquellos que no hayan residido en nuestro país en los últimos cinco ejercicios y baj condiciones, tributar por el Impuesto de la Renta de No Residentes (IRNR) en vez de por el IF beneficio de este régimen es que existe un tipo fijo para las rentas de trabajo del 24%, a mer los 600.000 euros, cuyo exceso se tributa al 47%.

El economista, 30-10-2023

La OCDE pide eliminar las ayudas antiinflación y elevar los impuestos



La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) visitó España con un recomendaciones para el país. Entre las medidas clave destaca el fin de las medidas de apoy inflación, considerando que pese al elevado desembolso desplegado por el Gobierno apenas h en los colectivos vulnerables. La economista jefe de la institución, Clare Lombardelli, propone a medio plazo que genere hasta 7.000 millones de euros en ingresos y acelere la reducción d contexto de desaceleración económica.

El economista, 26-10-2023

Bruselas armoniza el Impuesto sobre Sociedades



En esta ocasión, Bruselas renuncia a establecer los tipos y se centra en introducir normas par base imponible de los grupos de empresas transfronterizos

La Comisión Europea ha adoptado un paquete de iniciativas para reducir los costos de cumplir para las grandes empresas transfronterizas en la Unión Europea (UE). La propuesta se denom Europa: Marco para la fiscalidad de la renta (Befit), introduce un nuevo conjunto de normas p la base imponible de los grupos de empresas. Las bases imponibles de todos los miembros de agregarán en una sola, lo que implicará un alivio de pérdidas transfronterizas, ya que estas s automáticamente con las ganancias transfronterizas, así como una mayor seguridad fiscal en de los precios de transferencia.

El economista, 23-10-2023

El Constitucional podría avalar el impuesto a las grandes fortunas la semana que viene



El Tribunal Constitucional (TC) estudiará en su Pleno de la próxima semana el recurso present Gobierno de Isabel Díaz Ayuso en la Comunidad de Madrid contra el impuesto a las grandes f grav el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a los 3 millones de euros.

Según ha informado el propio tribunal, se tratará de una "primera deliberación" de este asunt ha recaído en manos de la magistrada progresista María Luisa Balaguer, y se celebrará el mar octubre.

La propuesta de sentencia que defiende Balaguer y que debatirá el Pleno del Constitucional, t presentado por la Comunidad de Madrid y avala el tributo, al considerar que no vulnera la aut financiera de las CCAA ni los principios de seguridad jurídica y no confiscatoriedad, según pub Expansión.

Idealista, 19-10-2023

El IVA energético recauda 2.500 millones de euros más en 2022 pese a la rebaja fiscal



El impuesto sobre el valor añadido (IVA) recaudó en España durante el año 2022 algo más de de euros, un aumento del 13% respecto a los 75.300 millones embolsados un ejercicio antes. cantidad, que supone un récord en la serie que actualiza anualmente la Agencia Tributaria, ce viene exclusivamente de la industria energética, extractiva y del agua, uno de los sectores qu la subida de los precios registrada en los últimos años. En concreto, la recaudación del IVA vii actividad rozó el máximo histórico de 8.500 millones de euros, casi 2.500 millones más (un 4 5.900 millones de euros que se ingresaron un año antes.

Cinco Días, 19-10-2023

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).