



Boletín de Actualización Fiscal

Número 123

Marzo
2023

A continuación se presenta el boletín de actualización fiscal del mes de marzo, donde se comentan las últimas novedades legislativas y jurisprudenciales y la doctrina administrativa.

Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023.

Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción.

El Tribunal Supremo declara que solamente podrán incluirse en la lista de morosos aquellas personas físicas o jurídicas que ostenten la condición de deudores por deudas o sanciones tributarias firmes, pese a que el precepto no lo explice.

Sentencia 676/2023 de 14 de noviembre, 30 de enero, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 577/2019. La Audiencia Nacional declara que los DTAs no dan lugar al abono de intereses de demora salvo que el incremento de los mismos haya sido reconocido por el TEAC.

Contenido

Propuestas normativas y legislación.....

- ▶ Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión6
- ▶ Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción7
- ▶ Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 20238
- ▶ Resolución de 17 de marzo de 2023, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).9
- ▶ Orden HFP/188/2023, de 27 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2022, a efectos de la declaración del IP del año 2022 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, y por la que se modifica la Orden HAC/612/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación9
- ▶ Proyecto de Orden por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 50.000 euros10
- ▶ Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden HFP/823/2022, de 24 de agosto, por la que se aprueba el modelo 345 de “Declaración Informativa. Planes, fondos de pensiones y sistemas alternativos. Mutualidades de

Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes individuales de Ahorro Sistématico, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes, aportaciones y contribuciones" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación y se modifica la Orden HAP/1608/2014, de 4 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 187 de "Declaración informativa. Acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de IRPF, IS e IRNR en relación con rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones y derechos de suscripción"	11
▶ Proyecto de Orden por la por la que se aprueba el modelo 151 de Declaración del IRPF para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de Comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen y se modifica la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes ...	12
▶ Corrección de errores de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias	13
▶ Corrección de errores de la Orden HFP/1259/2022, de 14 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del ITPAJD, ISD e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	14
▶ Reglamento Delegado (UE) 2023/398 de la Comisión de 14 de diciembre de 2022 por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 en lo que respecta a la ampliación de las posibilidades de hacer declaraciones en aduana oralmente o por medio de cualquier otro acto que se considere una declaración en aduana, a la invalidación de declaraciones en casos específicos y a la especificación del intercambio de información para las declaraciones sumarias de entrada	14
▶ Comunicación de la Comisión al Consejo sobre la orientación de la política fiscal en 2024	15
▶ Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales	16
Tribunales Nacionales	

▶ Sentencia de 31 de enero de 2022 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 2265/2021. Los usos de los bienes inmuebles que habilitan la imposición de un tipo de gravamen agravado o cualificado, son los que indica la DT 15 ^a por la remisión expresa que efectúa <i>al cuadro de coeficientes del valor de las construcciones</i>	17
▶ Sentencia de 2 de febrero de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 5225/2020. Criterio reiterado en las STS 216/2023 de 2 de febrero, 217/2023 de 20 de enero Y 218/2023 de 25 de enero. Las deudas susceptibles de incluirse en la lista de deudores de la Hacienda Pública se limitan a aquellas con carácter firme	18
▶ Sentencia de 6 de febrero de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 5353/2021. El valor de adquisición de los bienes afectos a una actividad de farmacia adquiridos a título gratuito es el derivado de las normas del ISD	19
▶ Sentencia de 13 de febrero de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 4647/2021. La deuda garantizada con hipoteca sobre un bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real al IP, cuando no haya sido destinada a la adquisición o a la inversión en el mismo, no podrá deducirse de su valor para determinar la base imponible	19
▶ Sentencia de 27 de febrero de 2023, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 5959/2021. Las deudas procedentes de liquidaciones existentes a la fecha de devengo del IP, coetáneas y anteriores al ejercicio en que se devenga dicho impuesto, solo podrán deducirse si son exigibles	21
▶ Sentencia de 13 de marzo dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 250/2020. El TS declara no haber lugar a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador español por infracción del Derecho de la UE, al someter a mayor tributación los dividendos recibidos por los fondos internacionales residentes en UE respecto a los nacionales, al entender que el régimen anterior a la reforma de la LIRNR no constituye una infracción suficientemente caracterizada	21
▶ Sentencia 676/2023 de 14 de noviembre, 30 de enero, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 577/2019. La AN declara que los DTAs no dan lugar al abono de intereses de demora salvo que el incremento de los mismos haya sido reconocido por el TEAC	23
▶ Sentencia 772/2023 de 22 de febrero de 2023 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 1169/2020. No cabe considerar la extinción del condominio como entrega de bienes sujeta a IVA	24
▶ Resolución del TEAC de 23 de enero de 2023 (R.G. 5846/2021). El TEAC determina que se puede solicitar el abono de deducción de I+D+i generada por una entidad domiciliada en Canarias en virtud del artículo 39.2 de la LIS, aunque su cálculo se haya realizado conforme los tipos incrementados del artículo 94 de la Ley 20/1991	25

► Resolución del TEAC de 21 de febrero de 2023 (R.G. 2211/2022). El TEAC determina que, en los pagos realizados por terceros que constituyan parte (o todo) de la contraprestación de una prestación de servicios o entrega de bienes, el sujeto pasivo repercutirá el impuesto a la entidad que satisface dicho pago	26
► Resolución del TEAC de 23 de febrero de 2023 (R.G. 3519/2022). El TEAC se pronuncia sobre la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF respecto de una persona contratada por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (“AECID”)	27
Doctrina Administrativa	
► Consulta de la DGT V0094-23, de 27 de enero de 2023. Aplicación del régimen de diferimiento por reinversión previsto en el artículo 94.1.a).2º de la LIRPF ..	30
► Consulta de la Hacienda Foral de Navarra, de 17 de octubre de 2022. Aplicación de la exención del IS sobre la renta derivada de la transmisión de participaciones en entidades dedicadas a proyectos de energía renovable en fase de desarrollo	31
Otras cuestiones de interés	
► España somete a consulta pública la transposición de la Directiva 2022/2523 relativa al impuesto mínimo global	33
Novedades fiscales de otras jurisdicciones	
► Suiza incrementa significativamente los tipos de interés consideradas como “puerto seguro” durante el año 2023 para los préstamos entre vinculadas	34
► El ECOFIN adopta una lista revisada de jurisdicciones no-cooperativas a efectos fiscales	35
► Hong Kong revisará su régimen de exención de rentas de fuente extranjera para ampliar el alcance de las plusvalías derivadas de la enajenación de activos	35



Propuestas normativas y legislación

Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión

En el BOE del 18 de marzo de 2023, con entrada en vigor, salvo algunas excepciones, veinte días después de su publicación, se ha publicado la mencionada Ley, que tiene por objeto la regulación de los Mercados de Valores y de los Servicios de *Inversión*.

Con esta nueva Ley quedan expresamente derogados el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores; el Real Decreto-ley 21/2017, de 29 de diciembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la UE en materia del mercado de valores; y el Real Decreto-ley 14/2018, de 28 de septiembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

Las novedades en el ámbito tributario introducidas por la nueva Ley son las siguientes:

- El contenido del régimen fiscal de las operaciones sobre valores, ahora regulado en el título X de la mencionada Ley, no ha sufrido ningún cambio con respecto a lo establecido en la regulación anterior, el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, ahora derogado como se ha señalado en el párrafo anterior.

La Disposición Final quinta de la mencionada Ley introduce modificaciones relativas a la deducción por maternidad en el IRPF aplicable a los períodos comprendidos entre 2020 y 2022. Hasta el momento, la deducción por maternidad era de aplicación a las mujeres con hijos menores de 3 años que realizan una actividad por cuenta propia o ajena, por lo que deben estar dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad. Con esta nueva ley, se modifica la LIRPF para que, a los efectos de la deducción por maternidad señalada, se entienda que continúan realizando una actividad por cuenta propia o ajena por la cual están dadas de alta en la Seguridad Social o mutualidad, aquellas mujeres que, a partir del 1 de enero de 2020, se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- ▶ Situación legal de desempleo como consecuencia de haber quedado suspendido el contrato de trabajo.
- ▶ Período de inactividad productiva de las trabajadoras fijas-discontinuas.
- ▶ Cese de actividad (trabajadoras por cuenta propia) como consecuencia de la suspensión de la actividad económica desarrollada.
- ▶ En todo caso, para la aplicación de la deducción, será necesario que se den el resto de los requisitos establecidos en el artículo 81 de la LIRPF en su redacción vigente en el momento del devengo del Impuesto.

Por último, la mencionada Ley modifica a su vez la Ley 16/2014, de 30 de septiembre, por la que se regulan las tasas de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, eliminando la tasa aplicable a la verificación de los requisitos de admisión a negociación de valores no participativos, e incluyendo a las empresas de asesoramiento financiero nacionales dentro del ámbito de imposición de algunas de las tasas establecidas en la Ley.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Ley 2/2023, de 20 de febrero, reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción

El pasado 20 de febrero, con entrada en vigor a los 20 días, se publicó en el BOE la mencionada Ley, que transpone al ordenamiento jurídico español la Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del Derecho de la Unión (también llamada “Directiva Whistleblowing”).

La Ley tiene como finalidad fomentar la cultura de la información o comunicación como mecanismo para prevenir y detectar amenazas al interés público, así como otorgar una protección adecuada frente a las represalias que puedan sufrir aquellas personas físicas que informen, a través de alguno de los procedimientos previstos en la Ley, entre otros temas, sobre:

- ▶ Acciones u omisiones que puedan constituir infracciones del Derecho de la UE que afecten al mercado interior, así como infracciones relativas al mercado interior mediante actos que vulneren las normas del IS o que busquen una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la ley aplicable del IS.
- ▶ Acciones u omisiones que puedan ser constitutivas de infracción penal o administrativa grave o muy grave, incluyendo las que causen perjuicio económico para la Hacienda Pública y la Seguridad Social.

En este sentido, nos remitimos a la Alerta publicada por [EY](#) el pasado 1 de marzo de 2023.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Resolución de 6 de febrero de 2023, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2023

La citada Resolución de 6 de febrero de 2023, publicada en el BOE del 27 de febrero del mismo año, desglosa las actuaciones a llevar a cabo por la AEAT en el ejercicio 2023 en línea con lo establecido en el Plan Estratégico 2020-2023.

Estas directrices giran en torno a cinco grandes pilares: i) información y asistencia, ii) prevención de los incumplimientos; iii) investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero; iv) control del fraude en fase recaudatoria y, v) colaboración entre la AEAT y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.

Algunas de las principales directrices de este Plan son:

- ▶ Implantación de un nuevo modelo de información y asistencia de cara a facilitar y simplificar el acceso a los servicios de la AEAT.
- ▶ Revisión de los criterios de imposición de sanciones, análisis y modificación de la política general de fraccionamientos y aplazamientos, y puesta en marcha de nuevos sistemas de corrección de incumplimientos tributarios relativos al IRPF.
- ▶ Se prestará atención a la reiteración de las tareas de comprobación en el caso de regularizaciones previas y no se haya consolidado un cambio de comportamiento del contribuyente
- ▶ En relación con fiscalidad directa destacarán la búsqueda de acuerdos normativos relativos al Pilar I, detección y reacción frente a entidades opacas, mayor armonización en la expedición de certificados de residencia, entre otros.
- ▶ En relación con fiscalidad indirecta, se contempla una revisión del IVA del sector turístico, modernización de los sistemas de suministro de información a las Administraciones.
- ▶ Posibilidad de completar de manera automática el modelo 130; a partir de la información contenida en los libros registro.
- ▶ Mejora de las laborales de planificación y selección de las actuaciones de control que realiza anualmente la Agencia Tributaria.
- ▶ Continuación del control de las rentas obtenidas por artistas y deportistas que actúan en territorio español sin ser residentes.
- ▶ Intensificación de comprobaciones formales por los órganos de inspección, en materia de registro de Operaciones Intracomunitarias y de devolución mensual del IVA.
- ▶ Aproximación cooperativa para la determinación de la forma más adecuadas del acceso a la información necesaria de las plataformas de comercio electrónico.
- ▶ Mantenimiento de las visitas a establecimientos donde se encuentran mercancías sujetas a vigilancia aduanera, para la vigilancia del uso de las autorizaciones correspondientes.

- ▶ Seguimiento de las deudas ingresadas por los deudores o responsables derivadas de un acuerdo de derivación de responsabilidad, así como del cumplimiento e ingreso derivado de dicho acuerdo.
- ▶ En el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero se controlará de forma particular la utilización por los obligados tributarios de la figura de almacenista de gases fluorados, corrigiendo un uso indebido de esta figura y evitando el retardo de los ingresos tributarios a la Hacienda Pública. Asimismo, se verificará la correcta presentación de las autoliquidaciones por fabricantes y adquirentes intracomunitarios de este impuesto.
- ▶ En el Impuesto sobre los Envases de Plástico no Reutilizables se verificará el cumplimiento de la obligación de presentación de las autoliquidaciones por fabricantes y adquirentes intracomunitarios de productos sujetos a este impuesto.

Puede consultar el BOE con el texto de la Resolución en el siguiente [enlace](#).

Resolución de 17 de marzo de 2023, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA)

En el BOE del 23 de marzo de 2023, con entrada en vigor al día siguiente, se ha publicado la mencionada Resolución, que tiene por objeto la modificación de la Resolución del 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA), introduciendo determinadas modificaciones en el anexo de esta última Resolución.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Orden HFP/188/2023, de 27 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2022, a efectos de la declaración del IP del año 2022 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, y por la que se modifica la Orden HAC/612/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación

En el BOE del 28 de febrero de 2023, con entrada en vigor al día siguiente, se ha publicado la mencionada Orden, que tiene por objeto la aprobación de la relación de valores negociados en centros de negociación con su cotización media correspondiente al cuarto trimestre de 2022, a efectos de la declaración del IP del ejercicio 2022 y para la cumplimentación de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas (modelo 189).

Asimismo, dicha Orden también modifica la Orden HAC/612/2021, por la que se aprueba el modelo 179, siendo las principales novedades las siguientes:

- ▶ Se modifica el título de la Orden HAC/612/2021, que pasará a denominarse Orden HAC/612/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa anual de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos».
- ▶ La presentación del mencionado modelo pasa de ser trimestral a anual.
- ▶ El plazo de presentación del modelo será el comprendido entre el 1 y el 31 de enero de cada año, en relación con la información y operaciones que correspondan al año natural inmediato anterior (este nuevo plazo de presentación será aplicable, por primera vez, a las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2023, que deberán presentarse en enero de 2024).
- ▶ Se modifican las claves y valores permitidos en campos de tipo lista L2-Período de su anexo, que tendrán el siguiente contenido: a) 1T: Primer Trimestre, b) 2T: Segundo trimestre, c) 3T: Tercer Trimestre, d) 4T: Cuarto trimestre, y e) OA: Anual.

Para un análisis más detallado, nos remitimos al Boletín [EY](#) del mes de febrero de 2023, en el que se analiza el Proyecto de la Orden ahora aprobada.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Proyecto de Orden por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 50.000 euros

El mencionado Proyecto de Orden tiene por objeto elevar el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias, actualmente regulado en la Orden HAP/2178/2015, de 30.000 euros a 50.000 euros, con el fin de otorgar facilidades al obligado al pago para el cumplimiento de sus obligaciones de derecho público ante sus dificultades económico financieras de carácter transitorio y agilizando el procedimiento de gestión de estas solicitudes mediante el impulso de su gestión automatizada.

Así, dicho Proyecto de Orden será de aplicación a las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas de derecho público gestionadas por la AEAT y por los órganos u organismos de la Hacienda Pública, con exclusión de:

- ▶ Las deudas a que se refiere el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y de Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, que se regularán por lo dispuesto en dicho Reglamento, salvo las que se contraigan en aplicación del apartado 4 del artículo 105 del mismo.
- ▶ Las deudas y sanciones tributarias estatales que puedan ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento conforme al artículo 65 de la LGT, para cuya gestión recaudatoria resulte competente la AEAT y se encuentren en periodo voluntario o ejecutivo, en el supuesto de que el deudor haya comunicado al juzgado competente la apertura de negociaciones con sus acreedores, y siempre que no se haya formalizado en instrumento público el plan de reestructuración, ni aprobado el plan de continuación, ni declarado el concurso, ni abierto el procedimiento especial para microempresas.

Esta modificación se debe al contexto económico de inflación y dificultades en las economías domésticas generado por la invasión rusa de Ucrania, a la persistencia de los efectos de la crisis del covid-19 y a la obsolescencia del actual límite de 30.000 euros. Así, el artículo 2 del Proyecto de Orden señala que no se exigirán garantías para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas mencionadas anteriormente, cuando su importe conjunto no exceda de 50.000 euros y se encuentren tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago.

En este sentido, a los efectos de la determinación del importe de deuda señalado, se acumularán, en el momento de solicitud, tanto las deudas a las que se refiere la propia solicitud como cualesquiera otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

La entrada en vigor de este Proyecto de Orden está prevista para el día 15 de abril de 2023, quedando así derogada la Orden HAP/2178/2015.

Puede consultar el texto del Proyecto en el siguiente [enlace](#).

Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden HFP/823/2022, de 24 de agosto, por la que se aprueba el modelo 345 de “Declaración Informativa. Planes, fondos de pensiones y sistemas alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes, aportaciones y contribuciones” y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación y se modifica la Orden HAP/1608/2014, de 4 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 187 de “Declaración informativa. Acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de IRPF, IS e IRNR en relación con rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones y derechos de suscripción”

Mediante dicho Proyecto de Orden se pretende adaptar el modelo 345 aprobado por la Orden HFP/823/2022, de 24 de agosto, por la que se aprueba el modelo 345 de “Declaración Informativa. Planes, fondos de pensiones y sistemas alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes Individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes, aportaciones y contribuciones”, como consecuencia de las recientes modificaciones en la LIRPF, que afectan a los límites de reducción en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social establecidos en el artículo 52 de la citada Ley. Concretamente, se ha modificado el artículo 52.1 y la disposición adicional decimosexta de la LIRPF a través de las siguientes leyes:

- ▶ Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.
- ▶ Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

Para mayor información en relación con las modificaciones introducidas por las anteriores leyes, puede consultar el Boletín de [EY](#) septiembre de 2022, donde se analizan las modificaciones introducidas por la Ley 12/2022, así como el Boletín de [EY](#) diciembre de 2022, donde se analizan las modificaciones introducidas por la Ley 31/2022.

En adición a lo anterior, resulta relevante destacar la modificación introducida por el Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, analizada en el Boletín [EY](#) del mes de enero de 2023, el cual modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, estableciendo que los productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, tendrán el mismo tratamiento que los planes de pensiones.

En conclusión, estas reformas normativas hacen necesaria una nueva modificación del modelo 345 para el ejercicio 2023, con el propósito de adaptar y precisar la redacción de los actuales diseños de registro de dicho modelo.

Puede consultar el texto del Proyecto en el siguiente [enlace](#).

Proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo 151 de Declaración del IRPF para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, así como el modelo 149 de Comunicación para el ejercicio de la opción por tributar por dicho régimen y se modifica la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes

Este Proyecto de Orden tiene como finalidad adaptar determinados modelos tributarios a las modificaciones introducidas -con efectos desde el 1 de enero de 2023- en el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales,

emprendedores e inversores desplazados a territorio español introducidas por la disposición final tercera de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.

Para mayor detalle sobre las modificaciones introducidas en el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español, nos remitimos a la Alerta [EY](#) publicada el pasado 5 de diciembre de 2022.

A los efectos del presente Proyecto de Orden, resulta relevante destacar la modificación introducida en relación con el ejercicio de la opción de tributar por el mencionado régimen fiscal especial. En este sentido, la opción deberá comunicarse a la Administración tributaria de forma individual por cada contribuyente. Si bien, se establece que los contribuyentes asociados deberán identificar en su comunicación de opción la comunicación presentada por el contribuyente “principal” previamente.

Serán contribuyentes asociados -a efectos del presente régimen- el cónyuge del contribuyente y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de dichos hijos -siempre que se cumplan ciertas condiciones-.

En relación con lo anterior, el presente Proyecto de Orden pretende aprobar los modelos de comunicación y de declaración adaptados a las nuevas modificaciones. Con dicho fin:

- ▶ Se aprueba un nuevo modelo 149 dirigido a comunicar la opción, renuncia y exclusión del régimen, así como la finalización del desplazamiento al territorio español.
- ▶ Se aprueba un nuevo modelo 151 de declaración del IRPF para contribuyentes del régimen especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español.
- ▶ Se modifica la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213. Así, se introducen medidas dirigidas a mejorar la gestión de las autoliquidaciones en el caso de que las rentas se deriven del arrendamiento de inmuebles, así como otras mejoras de carácter técnico.

Puede consultar texto del Proyecto en el siguiente [enlace](#).

Corrección de errores de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias

En el BOE del 4 de marzo de 2023, se ha publicado la mencionada Corrección de errores, que tiene por objeto la corrección de errores en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, analizada en el Boletín [EY](#) del mes de enero de 2023, estableciendo que en la página 185799, apartado tres, en la primera línea, donde dice: «Tres. Se introduce una nueva disposición adicional decimoctava...», debe decir: «Tres. Se introduce una nueva disposición adicional decimonovena...»; y en la tercera línea,

donde dice: «"Disposición adicional decimoctava. Medidas..."», debe decir: «"Disposición adicional decimonovena. Medidas..."».

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Corrección de errores de la Orden HFP/1259/2022, de 14 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del ITPAJD, ISD e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

En el BOE del 4 de marzo de 2023, se ha publicado la mencionada Corrección de errores, que tiene por objeto la corrección de determinados errores en la Orden HFP/1259/2022, de 14 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del ITPAJD, ISD e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, analizada en el Boletín [EY](#) del mes de enero de 2023.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Reglamento Delegado (UE) 2023/398 de la Comisión de 14 de diciembre de 2022 por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 en lo que respecta a la ampliación de las posibilidades de hacer declaraciones en aduana oralmente o por medio de cualquier otro acto que se considere una declaración en aduana, a la invalidación de declaraciones en casos específicos y a la especificación del intercambio de información para las declaraciones sumarias de entrada

El 22 de febrero de 2023, la Comisión Europea publicó el Reglamento Delegado 2023/398, de 14 de diciembre de 2022, en el DOUE.

Dicho reglamento introduce varias modificaciones respecto del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión. El objetivo de las modificaciones introducidas es adaptar la disposición modificada a las necesidades de las autoridades aduaneras y de los operadores económicos, teniendo en cuenta los futuros desarrollos de las versiones 2 y 3 del Sistema de Control de Importaciones (ICS2).

Las modificaciones introducidas son las siguientes:

- ▶ La introducción de un nuevo artículo 113, letra a), para obligar a los operadores postales de países tercero a presentar los datos de la declaración sumaria de entrada de las mercancías transbordadas en el territorio aduanero de la Unión, cuando dicho operador postal no haya facilitado dichos datos al transportista.
- ▶ La introducción de un nuevo artículo 112, letra a, con el fin de permitir que diferentes personas implicadas en el proceso de transporte de mercancías al territorio aduanero de la UE por ferrocarril presenten partes de la información de una declaración sumaria de entrada.

- ▶ La introducción de la posibilidad de devolución de los derechos de importación en situaciones específicas en las que las mercancías se entreguen gratuitamente a organizaciones caritativas o filantrópicas.
- ▶ La introducción de una nueva definición de “operador postal de un tercer país” para aclarar que, en el caso de los envíos postales transbordados en la UE, en determinadas situaciones la obligación de facilitar los datos de la declaración sumaria de entrada recae en el operador postal del país tercero desde el que se enviaron las mercancías.

La ampliación de la aplicación de la formalidad aduanera simplificada (mediante una declaración oral o mediante cualquier otro acto contemplado en el artículo 141 del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446) a los embalajes vacíos importados, con independencia del lugar en que el importador se encuentre establecido.

Anteriormente solo era posible para importadores establecidos fuera del territorio aduanero de la UE.

El Reglamento que fue adoptado el 14 de diciembre de 2022, es obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro a partir del 14 de marzo de 2023.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Comunicación de la Comisión al Consejo sobre la orientación de la política fiscal en 2024

El 8 de marzo de 2023, la Comisión Europea publicó una Comunicación al Consejo sobre la política fiscal para el año 2024. Esta Comunicación tiene por objeto establecer orientaciones para los Estados miembro sobre la dirección y coordinación de la política fiscal, a la luz de los retos que afrontan las finanzas públicas y la economía y los debates sobre el futuro marco de gobernanza económica.

Con la Comunicación, la Comisión invita especialmente a los Estados miembro a:

- ▶ Incluir en sus programas de estabilidad y convergencia la forma en que sus políticas fiscales garantizarán el respeto del valor de referencia del 3% del PIB, así como una reducción plausible y continua de la deuda, o que ésta se mantenga en niveles prudentes a medio plazo;
- ▶ Explicar cómo se espera que sus planes de reforma e inversión contribuyan a la sostenibilidad del escala un crecimiento sostenible e integrador, y a las transiciones ecológica y digital;
- ▶ Garantizar una inversión pública de alta calidad, el uso eficaz del Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (FRR) y otros fondos de la UE, en particular a la luz de los objetivos de transición ecológica y digital y de resiliencia; y
- ▶ Seguir eliminando gradualmente las medidas gubernamentales de apoyo a la energía, si los precios de la energía al por mayor se mantienen estables y los menores costes de la energía se repercuten en los precios al por menor según lo previsto actualmente.

Estas orientaciones se actualizarán según sea necesario, teniendo en cuenta la situación económica mundial y los debates sobre la gobernanza económica en curso.

Adicionalmente, más adelante se publicarán recomendaciones fiscales específicas por país (REP) para 2024 que también servirán de guía para la preparación y evaluación de los proyectos de planes presupuestarios en otoño.

Puede consultar la página web de la Comisión Europea en el siguiente [enlace](#).

Conclusiones del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales

El 21 de febrero de 2023, se ha publicado en el DOUE las Conclusiones realizadas por el Consejo de la UE sobre la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales.

En dicho documento se exponen los motivos por los cuales han sido incluidos dichos países en la mencionada lista. Asimismo, en el Anexo II se incluye una descripción de la situación actual de algunos países incluidos en dicha lista en materia de cooperación con la UE respecto de los compromisos de buena gobernanza fiscal.

Puede consultar el DOUE en el siguiente [enlace](#).



Tribunales Nacionales

Sentencia de 31 de enero de 2022 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 2265/2021. Los usos de los bienes inmuebles que habilitan la imposición de un tipo de gravamen agravado o cualificado, son los que indica la DT 15^a por la remisión expresa que efectúa *al cuadro de coeficientes del valor de las construcciones*

El objeto del recurso de casación interpuesto trataba de determinar cuáles son los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones a los que, conforme el artículo 72.4 y la DT15^a del TRLHL puede aplicarse el tipo de gravamen diferenciado del IBI. Adicionalmente, a partir de la respuesta a la primera cuestión, aclarar si a los garajes y trasteros que se ubiquen en edificios de uso residencial, así como los edificios destinados exclusivamente a garajes y estacionamientos, que tengan asignado en el catastro el uso de almacén-estacionamiento, les resulta aplicable el tipo de gravamen diferenciado del IBI.

En este recurso se dilucida, a través del mecanismo procesal de la impugnación indirecta de un reglamento, la Ordenanza del IBI de Madrid (art. 8.3) la cual venía a convertir una subcategoría de edificación en un uso, posibilitando la aplicación de un tipo impositivo diferenciado a dicho uso, el de Almacén-estacionamiento y, por lo tanto, no ajustándose al marco definido en el art.72.4 TRLHL.

Al respecto, el TS concluye que los artículos 72.4 y DT 15^a TRLHL deben ser interpretados en el sentido de que los usos de los bienes inmuebles que habilitan la imposición de un tipo de gravamen agravado o cualificado, en las condiciones y con los límites de la primera de las normas citadas, son los que indica la mencionada transitoria, por la remisión expresa que efectúa al cuadro de coeficientes del valor de las construcciones, sin que por tanto sea admisible respecto de usos combinados o de segundo y sucesivos grados distintos de los que figuran en la columna denominada usos en el referido cuadro.

De acuerdo con lo anterior, el TS declara que el artículo 8.3 de la Ordenanza impugnado por vía indirecta es nulo, tal y como ya declaraba la sentencia TSJ recurrida.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia de 2 de febrero de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 5225/2020. Criterio reiterado en las STS 216/2023 de 2 de febrero, 217/2023 de 20 de enero Y 218/2023 de 25 de enero. Las deudas susceptibles de incluirse en la lista de deudores de la Hacienda Pública se limitan a aquellas con carácter firme

Estas cuatro sentencias tratan sobre el listado de morosos, dos de ellas relativas a una Administración Pública (217/2023 y 218/2023), mientras que las otras dos tratan sobre ciudadanos particulares (215/2023 y 216/2023). La conclusión principal es que se debe restringir el uso de la citada lista a casos de definitivo establecimiento de la deuda, y esto ocurre cuando ésta haya obtenido firmeza.

En las sentencias 215/2023 y 216/2023, la cuestión de interés casacional se centra en: (i) discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el art. 18 de la Constitución Española (CE), de la publicidad que contempla el art. 95 bis LGT (ii) determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen los requisitos del art. 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en la lista de deudores, al limitar este precepto la publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal.

El TS determina que las liquidaciones dictadas por la Administración tributaria al amparo del art. 150.1 y concordantes de la LGT no cumplen los requisitos del art. 95 bis LGT, para que proceda la inclusión del deudor en el listado de deudores en caso de impago dada la instrumentalidad de tales liquidaciones a las resultas de la causa penal. En tales casos, sólo la sentencia penal condenatoria por delito contra la Hacienda Pública permitiría la inclusión del deudor, con independencia de que la deuda estuviera o no suspendida.

Por otra parte, en las STS 217/2023 y 218/2023, la cuestión de interés casacional busca: (i) determinar si procede la inclusión en la lista de deudores en el supuesto de que las deudas o sanciones que originen tal inclusión no sean firmes, al encontrarse impugnadas en sede judicial (ii) esclarecer qué procedimiento ha de seguir el interesado que pretenda impugnar su inclusión en la relación definitiva de la lista de deudores, y si la impugnación abarca únicamente errores materiales o alcanza las cuestiones de índole jurídica.

El TS afirma que a efectos de la publicidad en la lista de deudores, (i) sólo podrán ser incluidas aquellas personas físicas o jurídicas que ostenten la condición de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias firmes, (ii) el interesado podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos del art. 95 bis LGT para su inclusión en el listado de deudores, invocando, en su caso y en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas cuestiones de índole jurídica relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar su inclusión en el listado

y la subsiguiente publicación.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia de 6 de febrero de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 5353/2021. El valor de adquisición de los bienes afectos a una actividad de farmacia adquiridos a título gratuito es el derivado de las normas del ISD

En su sentencia, el TS analiza cómo se debe calcular la renta obtenida en la transmisión de una oficina de farmacia adquirida a título gratuito (10% por donación y 90% por herencia). En relación con el caso concreto, el Alto Tribunal se centra en determinar cuál debe ser el valor de adquisición a tomar en cuenta para determinar la ganancia patrimonial en concepto de fondo de comercio.

Mientras que la Administración defiende que el valor de adquisición será el valor contable (cero en el caso concreto) en los términos previstos en el artículo 37 LIRPF, la parte recurrente sostiene que es el valor real de los elementos determinado a efectos del ISD, sin que pudieran exceder del valor de mercado, conforme al artículo LIRPF.

En su sentencia, el TS ratifica la postura del contribuyente, consistente en la procedencia de aplicar el artículo 36 LIRPF para determinar el valor de adquisición en casos, como el examinado, de adquisición a título lucrativo, precisando lo siguiente:

- ▶ Cuando los elementos no sean susceptibles de ser registrados como activos individualizados y separados en la contabilidad. En este caso, se tomará como valor de adquisición el valor de dichos elementos según las normas del ISD, con el límite del valor de mercado (artículo 36 de la LIRPF).
- ▶ Cuando los elementos sean individualizables y susceptibles de ser registrados por separado en la contabilidad. En este caso, el valor de adquisición será el valor contable de dichos elementos (37.1.n) de la ley del impuesto).

En el caso de la transmisión de una oficina de farmacia, el Tribunal entiende que estamos ante un elemento no individualizable ni susceptible de ser contabilizado en el activo de la contabilidad propia de la actividad de farmacia, y por lo tanto concluye que el hecho de que el elemento global de la titularidad de la Oficina de Farmacia no sea susceptible de registro individualizado y separado en la contabilidad, no puede significar que el valor de adquisición sea inexistente o cero, sino que no es aplicable el artículo 37.1 n) LIRPF a este supuesto.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia de 13 de febrero de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 4647/2021. La deuda garantizada con hipoteca sobre un bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real al IP, cuando no haya sido destinada a la adquisición o a la inversión en el mismo, no podrá deducirse de su valor para determinar la base imponible

El TS en su sentencia de 13 de febrero de 2023, estima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de 28 de abril de 2021, dictada por el TSJ de las Islas Baleares, que previamente estimó el recurso interpuesto contra la resolución del

TEAR de las Islas Baleares, desestimatoria de un recurso de reposición presentado contra una liquidación provisional del IP.

La cuestión controvertida versa en determinar si la garantía hipotecaria constituida por un matrimonio residente en Dinamarca, tres años después de adquirir el inmueble, como consecuencia de la percepción de un préstamo concedido por una entidad financiera danesa, se considera, o no, como deuda deducible del mismo a los efectos de determinar la base imponible del IP.

La sentencia de instancia falló en favor de los contribuyentes defendiendo que el argumento empleado por el TEARIB, relativo a que el gravamen hipotecario solo es deducible si el préstamo garantizado se constituye para la adquisición del inmueble, no tiene sustento normativo alguno. En este sentido, manifiesta el TSJ de las Islas Baleares que, si el legislador hubiese querido que sólo fueran deducibles los gravámenes vinculados a la inversión realizada para la adquisición del inmueble, así lo habría precisado.

Por añadidura, el TSJ de las Islas Baleares considera que, con independencia del destino del préstamo, lo que resulta indiscutible es que el valor del bien queda disminuido por el gravamen de la hipoteca y, como ejemplo de ello, resulta evidente que no se vendería el inmueble por su valor de 3 millones de euros si el adquirente queda sujeto con la carga de la hipoteca que garantiza un préstamo por el mismo importe y del que responderá el inmueble adquirido en caso de impago.

No obstante, el TS estima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia del TSJ de las Islas Baleares puesto que, en aplicación del artículo 9.1 de la LIP, entiende que, en el caso de los sujetos pasivos por obligación real, la delimitación de la base imponible está vinculada al propio bien y derecho radicado en territorio español, cuya titularidad determina el hecho imponible. Como consecuencia, considera que tan solo pueden deducirse las cargas y gravámenes que afecten a esos bienes y derechos de los que sea titular y radiquen en España, y las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes. En otras palabras, las deudas que no estén vinculadas a la adquisición o inversión del bien que determina el hecho imponible, no son deducibles del valor del bien.

A estos efectos, el TS considera que la constitución de una hipoteca sobre el bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real no puede confundirse con la deuda personal por un préstamo en cuya seguridad y garantía de pago ha sido contraída dicha hipoteca, pues la hipoteca es un derecho real de garantía de naturaleza esencialmente accesoria.

Por todo ello, finalmente el TS establece como criterio jurisprudencial que la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real al IP, cuando no haya sido destinada a la adquisición del bien, o a la inversión en el mismo, no puede deducirse de su valor a efectos de determinar la base imponible del IP.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia de 27 de febrero de 2023, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 5959/2021. Las deudas procedentes de liquidaciones existentes a la fecha de devengo del IP, coetáneas y anteriores al ejercicio en que se devenga dicho impuesto, solo podrán deducirse si son exigibles

La Sentencia del TS desestima el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de 26 de marzo de 2021, dictada por el TSJ de Andalucía, que previamente desestimó un recurso promovido frente a resolución del TEAR de Andalucía, igualmente desestimatoria de una reclamación económico-administrativa presentada contra acuerdo de liquidación relativo a su autoliquidación del IP correspondiente al ejercicio 2013.

En este sentido, la cuestión controvertida versa en determinar si resulta procedente computar en la base imponible del IP del recurrente, correspondiente al ejercicio 2013, las cuotas del IRPF derivadas de los ejercicios 2011, 2012 y 2013, surgidas como consecuencia de liquidaciones practicadas por dicho concepto en sede de inspección, y notificadas por la Administración en el ejercicio 2017.

El TS desestima el recurso, y confirma la jurisprudencia existente en relación con la deducibilidad de las deudas del IRPF en la base imponible del IP, concluyendo lo siguiente:

- ▶ Que solo son deducibles las deudas existentes y exigibles a la fecha de devengo del IP -en este caso, el 31 de diciembre de 2013-, pero no las nacidas con posterioridad.
- ▶ Que las deudas procedentes de liquidaciones existentes a la fecha de devengo del IP, por ser anteriores o coetáneas al ejercicio en que se devenga el impuesto, solo podrán ser deducidas si son exigibles, bien porque no esté suspendida la liquidación o porque la misma sea firme.

Puede consultar la Sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia de 13 de marzo dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 250/2020. El TS declara no haber lugar a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador español por infracción del Derecho de la UE, al someter a mayor tributación los dividendos recibidos por los fondos internacionales residentes en UE respecto a los nacionales, al entender que el régimen anterior a la reforma de la LIRNR no constituye una infracción suficientemente caracterizada

En su sentencia, el TS resuelve sobre el recurso interpuesto contra el acuerdo del Consejo de Ministros por la que se inadmitió por extemporánea la reclamación de responsabilidad patrimonial por parte de una IIC (residente en Reino Unido), sin establecimiento permanente en España, respecto de los daños que consideraba que le habría ocasionado la AEAT por la tributación por el IRNR (entre los años 2002 y 2005), en la medida en que según el régimen de tributación establecido para dividendos vigente se discriminaba a entidades no residentes en España respecto de las nacionales, lo cual constituiría una vulneración de la libertad de establecimiento y circulación de capitales del TFUE.

De especial relevancia para la pretensión de la demandante y la resolución del presente pleito es la STS de 5 de junio de 2018 (rec. 634/2017) en la que el Alto Tribunal declara las previsiones del TRIRNR de 2004 contrarias al Derecho de la Unión y que supone para la reclamante el hito que da lugar a la acción de reclamación y las STS de 27 de marzo de 2019 (RCA 5405/2017) y de 28 de marzo de 2019 (RCA 5822/2017). Así, a lo largo de la sentencia, el Alto Tribunal analiza detenidamente si procede la responsabilidad patrimonial del Estado derivada de la discriminación entre las Entidades Nacionales y No residentes.

En síntesis, el TS llega a las siguientes conclusiones:

- ▶ El régimen de tributación al que se sometían los dividendos percibidos en España por IIC en valores mobiliarios armonizadas no residentes con establecimiento permanente, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la LIRNR para adaptarla a la normativa comunitaria, era contrario a la libre de circulación de capitales por ser diferente y más gravoso que el régimen de tributación previsto para las instituciones de inversión colectiva residentes en territorio español.
- ▶ La incompatibilidad del régimen legal español anterior a la Ley 2/2010 con el Derecho de la UE no ha sido establecida directamente en sentencia del TJUE, pero ha sido declarada por los tribunales españoles deduciéndola de su jurisprudencia.
- ▶ Los ingresos efectuados en virtud de esas retenciones, cuya devolución no pudo obtenerse en virtud del procedimiento de ingresos indebidos, constituye un daño patrimonial que sirve como fundamento para una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la UE.
- ▶ Ante la falta de un pronunciamiento expreso del TJUE de la incompatibilidad entre el Derecho de la UE y la normativa nacional, se puede considerar que el momento en que completaron los elementos fácticos y jurídicos para el ejercicio de la acción de reclamación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la UE, se produjo con el dictado por el TS de aquellas sentencias de 27 y 28 de marzo de 2019.
- ▶ Presentada la reclamación de responsabilidad patrimonial por la recurrente, dicha reclamación no puede ser calificada de extemporánea al no haberse excedido el plazo de un año de prescripción de la acción establecido en el art. 67 de la Ley 39/2015.
- ▶ No se puede afirmar que el régimen legal español anterior a la reforma introducida por la Ley 2/2010 constituyera una infracción suficientemente caracterizada del Derecho de la UE, en la medida en que:
 - ▶ La infracción de la norma contenida en el TFUE no constituye por sí misma una infracción suficientemente caracterizada;
 - ▶ La caracterización de la infracción debe referirse al momento en que se comete.
 - ▶ La norma vulnerada no era clara, existiendo margen de apreciación por parte del Estado.

- ▶ No se puede apreciar intencionalidad en la infracción del Derecho de la UE.
- ▶ El eventual error de hecho no era inexcusable

En conclusión, el Alto Tribunal desestima el recurso en la medida en que considera que no se da uno de los requisitos sustanciales para la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la UE.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia 676/2023 de 14 de noviembre, 30 de enero, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 577/2019. La AN declara que los DTAs no dan lugar al abono de intereses de demora salvo que el incremento de los mismos haya sido reconocido por el TEAC

Como antecedentes de hecho a tener en cuenta en este procedimiento, se debe tener en cuenta que en la autoliquidación del IS correspondiente al ejercicio 2014, la recurrente instó la conversión en crédito frente a la Administración Tributaria de activos por impuesto diferido susceptibles de monetización (DTAs) solicitando el abono de un importe aproximado de 17,5 millones de euros. Del importe total, se minoró la cantidad reconocida a abonar a un importe de 2,8 millones de euros mientras que el TEAC, estimando parcialmente los argumentos de la recurrente, reconoció el abono de un importe de 9 millones de euros, sin incluir intereses de demora.

Así, el objeto de la pretensión principal de la recurrente es el reconocimiento del derecho al abono de los intereses de demora sobre el importe de 9 millones de euros de DTAs, así como los intereses devengados por los propios intereses.

Se debe tener en consideración que tanto el TEAC como la Administración rechazan el reconocimiento del derecho al abono de los intereses de demora sobre el importe de DTAs en relación con el artículo 69.4 del RIS.

El artículo 69 del RIS versa sobre el procedimiento de compensación y abono de créditos exigibles frente a la Administración en relación con activos por impuesto diferido convertibles en créditos exigibles a la Administración tributaria.

Asimismo, el Abogado del Estado defiende que, a diferencia de lo que ocurre en los casos de devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, en el caso de la figura de los DTAs no existen cantidades o desembolsos previos ingresados o soportadas por el contribuyente, sino que se trata de un expediente de reconocimiento de un crédito para el que el reglamento del impuesto no fija plazo, ingreso, devolución ni mecánica tributaria.

A juicio de la Audiencia Nacional, la conversión de DTAs no constituye propiamente un expediente de devolución derivada de la normativa del tributo al que se refiere el art. 31 LGT, sino que debe entenderse como un supuesto de regulación “*per relationem*”, esto es, de una cláusula remisoria que regula la materia por referencia a otra norma acotando el alcance para encauzar formalmente la compensación y abono de los créditos.

En línea con lo anterior, la AN expone que no se produce una asimilación sustantiva de los DTAs con los supuestos de devolución de ingresos ya que en el caso de la DTAs no existen cantidades o desembolsos previamente ingresados o soportados.

En este sentido, esta Sala resuelve que en la regulación del derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria prevista en el art. 130 de la LIS no se contiene previsión alguna referente a la generación o no de intereses de demora, mientras que en lo referente al procedimiento y plazo se hace reenvío normativo a la regulación reglamentaria.

Por lo tanto, la Audiencia falla que la exclusión del devengo de intereses recogida en el artículo 69.4 del RIS no es contraria al principio de legalidad por exceso reglamentario.

Sin embargo, indica la AN que el reconocimiento por el TEAC de un incremento en el importe de DTAs hace que el mismo se convierta en líquido, vencible y exigible y que, consecuentemente, deba reconocerse la procedencia de los intereses de demora que correspondan desde la fecha de dicho acuerdo hasta la fecha de devolución de dicho importe en aras de re establecer el derecho del obligado tributario. Acaba concluyendo que por lo demás, no cabe el devengo de intereses sobre intereses.

Por todo lo expuesto, la Sala estima parcialmente el recurso.

Puede consultar la Sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia 772/2023 de 22 de febrero de 2023 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 1169/2020. No cabe considerar la extinción del condominio como entrega de bienes sujetos a IVA

En primera instancia, la Administración gira una liquidación provisional a una Comunidad de Bienes en concepto de IVA del tercer trimestre de 2010, reduciendo el importe de las cuotas deducibles por regularización de inversiones debido a la asignación a sus participes de plazas de aparcamiento que estos ostentaban en proindiviso en la Comunidad. Entiende en este caso que la adjudicación a los recurrentes de los bienes debió considerarse como entrega de bienes sujetas y exenta del IVA, procediendo la regularización.

La pretensión de los recurrentes es que la asignación de los bienes integrantes de la comunidad extinguida no constitúa alteración alguna de la composición de sus respectivos patrimonios, sino la especificación de las participaciones indivisas que en ella les correspondían. Además, afirman que la comunidad de bienes no realizaba actividad profesional o empresarial alguna, limitándose al arrendamiento de las plazas de aparcamiento, cuyas rentas tributaban en el IRPF como rendimientos de capital inmobiliario, sin que, tales bienes pudieran ser considerados como integrantes de patrimonio empresarial.

La Sala considera que la devolución a los socios del poder de disposición y de actuación en general sobre los bienes, que había sido asignado a la comunidad, no tiene lugar por título gratuito, sino en cumplimiento del derecho que los comuneros ostentaban sobre la disolución de la comunidad. En este sentido, la contraprestación recibida por la entrega de los bienes es el cumplimiento del deber de la comunidad o del conjunto de los comuneros frente a cada uno de estos, de restituir la disposición sobre los bienes comunes, producida con el ejercicio del derecho a la disolución de la comunidad.

La AN menciona la sentencia del TS de 7 de marzo de 2018 (casación 1536/2017) en la que el Ato Tribunal concluye que “está sujeta al IVA la asignación a los comuneros de concretas cuotas de participación sobre los bienes resultantes de la disolución y liquidación de una comunidad de bienes que era sujeto pasivo del IVA, bienes cuya adquisición dio lugar en su momento a la deducción de las cuotas soportadas (...).” De esta forma, se evita que bienes que hayan dado derecho a la deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible. No obstante, la Sala entiende que en este caso la actividad empresarial que desarrollaba la comunidad de bienes no se extinguió, sino que siguió siendo desarrollada por los comuneros, por lo que no se puede justificar la consideración de la operación cuestionada como una entrega de bienes.

En contraposición a la posición que mantiene la Administración Tributaria y en base a lo establecido por la jurisprudencia del TS, la AN entiende que, si la Administración admitió la consideración de la comunidad de bienes como un empresario, debe considerarse también que los bienes entregados eran suficientes para constituir una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial, por lo que la transmisión de dichos elementos no estaría sujeta a IVA. En este sentido, la Sala señala que aunque es cierto que la Ley excluye del supuesto de no sujeción la mera cesión de bienes o derechos realizada por quienes tuvieran la condición de empresario o profesional exclusivamente por tratarse de arrendadores de bienes, la operación en cuestión no consistía en la cesión en arrendamiento de los bienes, sino en la disolución del condominio y la asignación de bienes a los comuneros.

Por tanto, la Sala afirma que no puede entenderse que aquella “mera cesión de bienes” a que se refiere la Ley, pueda identificarse con la individualización de bienes derivada de la extinción de la comunidad, que afecta a la totalidad del patrimonio empresarial de la comunidad.

Por todo lo expuesto, la Sala concluye que la regularización realizada debe considerarse improcedente, con la obligada consecuencia de la estimación íntegra del recurso.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

**Resolución del TEAC de 23 de enero de 2023 (R.G. 5846/2021).
El TEAC determina que se puede solicitar el abono de deducción de I+D+i generada por una entidad domiciliada en Canarias en virtud del artículo 39.2 de la LIS, aunque su cálculo se haya realizado conforme los tipos incrementados del artículo 94 de la Ley 20/1991**

El presente supuesto se centra en resolver si una entidad puede solicitar la monetización de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (en adelante, “I+D+i”) que generó por actividades realizadas en Canarias y que por tanto fue calculada de acuerdo con los porcentajes incrementados previstos en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, “Ley 20/1991”).

La Administración rechaza el abono del importe solicitado por la entidad recurrente al considerar que la posibilidad de monetizar la deducción por insuficiencia de cuota es únicamente aplicable a las deducciones previstas en el régimen común, es decir, a

las recogidas en el artículo 35 de la LIS, y no a las deducciones “específicas” de la Ley 20/1991.

La recurrente alega que el régimen previsto en la Ley 20/1991 no crea, ni establece unas deducciones distintas a las reguladas en el régimen común, sino que, únicamente establece una mejora respecto de estas últimas al generarse por un contribuyente que está domiciliado en Canarias o que realiza actividades en dicho territorio.

Finalmente, el TEAC estima las alegaciones de la entidad recurrente y determina que la Ley 20/1991 no regula una deducción de I+D+i distinta a la prevista y establecida en el artículo 35 de la LIS, por tanto, considera que, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones estipuladas en el artículo 39.2 de la LIS, una entidad que haya generado una deducción de I+D+i incrementada por aplicación de los tipos recogidos en la Ley 20/1991, podrá solicitar el abono anticipado de dicha deducción en el importe incrementado que corresponda.

Señalamos que la resolución no se encuentra actualmente publicada en la base de datos del TEAC.

**Resolución del TEAC de 21 de febrero de 2023 (R.G. 2211/2022).
El TEAC determina que, en los pagos realizados por terceros que constituyan parte (o todo) de la contraprestación de una prestación de servicios o entrega de bienes, el sujeto pasivo repercutirá el impuesto a la entidad que satisface dicho pago**

En esta Resolución el TEAC resuelve el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT en un supuesto en el que se cuestiona quién ha de soportar la repercusión del IVA en una prestación de servicios de transporte colectivo urbano de viajeros mediante gestión indirecta a través de concesión administrativa prestado por la entidad “G, S.L.” a un determinado Ayuntamiento. La retribución por el servicio concedido se pacta en las tarifas pagadas por los usuarios (los billetes), más una subvención pagada por el Ayuntamiento con motivo de que lo percibido vía precio no cubre el coste por la prestación del servicio.

La cuestión controvertida en la que se centra el TEAC consiste en determinar quién deberá soportar la repercusión del IVA en cuanto a la parte de la base imponible integrada por la subvención abonada por el Ayuntamiento, esto es, si ha de ser pagada por el destinatario -los viajeros usuarios del servicio- o por la entidad que concede la subvención o efectúa el pago a tercero – el Ayuntamiento-.

El supuesto de hecho parte de la solicitud de devolución instada por el Ayuntamiento en el que manifestaba que la entidad “G, S.L.” había estado facturando con IVA al Ayuntamiento en concepto de entrega a cuenta de la subvención abonada por el Ayuntamiento por los meses de enero a octubre de 2017. El Ayuntamiento argumentó que la entidad no debió emitir las facturas con IVA de acuerdo con distintas consultas de la DGT y el contenido del artículo 78 de la LIVA, dado que no tenía la obligación de soportar las cuotas de IVA repercutidas.

En respuesta a la solicitud de devolución instada por el Ayuntamiento, la Administración tributaria dictó propuesta desestimatoria sobre la base del criterio seguido en una Inspección de ejercicios pasados desarrollada frente al grupo de IVA

del cual la entidad “G, S.L.” formaba parte, en la cual se confirmaba que en la actividad de transporte de viajeros prestada por “G, S.L.” al Ayuntamiento la subvención sí está vinculada al precio.

Frente a la mencionada desestimación, el Ayuntamiento se opuso alegando la improcedencia de la consideración de las subvenciones como subvenciones vinculadas al precio del servicio de transporte basándose en consultas de la DGT, el pliego de contratación y otros pronunciamientos judiciales.

Tras la interposición del recurso de reposición, el Ayuntamiento fue notificado su desestimación, frente a la cual el Ayuntamiento interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, reiterando su argumentación. El TEAR de la Comunidad Valenciana estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa, realizando una diferenciación, a efectos del IVA, entre los conceptos de “destinatario”, “obligación”, y “base imponible” para concluir que la concesión de la subvención no está sujeta a IVA, por lo que no existe obligación de repercutir IVA por quien la recibe, si bien entiende que sí debe formar parte de la base imponible de los servicios prestados por quien percibe la subvención.

Frente a esta resolución, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, cuyas alegaciones han sido acogidas por el TEAC.

En vista de los argumentos ofrecidos por las partes, el TEAC concluye señalando que las subvenciones están vinculadas directamente a los servicios públicos de transporte de viajeros prestados, formando parte de la contraprestación recibida por el Ayuntamiento y, en tal sentido, procede su integración en la base imponible del impuesto. Los viajeros (destinatarios del servicio) satisfacen una parte del precio y el IVA correspondiente a esa parte del precio, y como consumidores finales no podrán deducir ese IVA; el resto del precio es pagado por el Ayuntamiento (mediante subvención) al prestador del servicio de transporte, también con el IVA correspondiente a la parte del precio que paga, y sin que tampoco se pueda deducir ese IVA al tener el Ayuntamiento la consideración de consumidor final. En este sentido, concluye estimando el recurso extraordinario de alzada y procede a la unificación del criterio en los siguientes términos: “En los pagos realizados por terceros que constituyan parte (o todo) de la contraprestación de una prestación de servicios o entrega de bienes, el sujeto pasivo repercutirá el impuesto a la entidad que satisface dicho pago.”

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).

**Resolución del TEAC de 23 de febrero de 2023 (R.G. 3519/2022).
El TEAC se pronuncia sobre la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF respecto de una persona contratada por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (“AECID”)**

La presente resolución versa sobre el alcance y aplicación de la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF sobre las retribuciones obtenidas por una persona contratada laboralmente por la AECID en un país extranjero, cuyas funciones se desempeñan en la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID integrado en la Embajada de España en Ecuador.

El obligado tributario estaba contratado por la AECID como responsable de Programas de Cooperación integrado en la Embajada de España en Ecuador y, defiende la aplicación de la exención de los rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero – art. 7.p) de la LIRPF - como cooperante de la AECID.

El caso analizado, corresponde a un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT frente a la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 28 de octubre de 2021, recaída en la reclamación nº 03/03814/2020, interpuesta contra la desestimación de un recurso de reposición presentado contra liquidación provisional por el IRPF correspondiente al ejercicio 2016.

En este sentido, el TEAR del 28 de octubre de 2021, concluye que, para aplicar la exención de rendimientos del trabajo percibidos en el extranjero es necesario que los trabajos se realicen de manera efectiva en el extranjero. Es decir, el trabajador-perceptor tiene que ser contribuyente del IRPF (residente en España) y los trabajos deben realizarse en el extranjero (con desplazamiento físico) para empresas o entidades no residentes en España. Además, el país o países donde se realicen los trabajos se debe aplicar un impuesto deanáloga naturaleza o tenga convenio para evitar la doble imposición internacional.

En este sentido, el TEAR constató que todos estos requisitos se cumplían en el presente caso, habiendo sido verificado su cumplimiento a tenor de los certificados aportados. Por tanto, entiende que ha de accederse a la pretensión del reclamante.

Frente a la mencionada resolución del TEAR, se interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte de la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT alegando que, para aplicar la exención prevista en el artículo 7 p) de la LIRPF se exige, “que se trate de rendimientos derivados de trabajos que se hayan realizado de manera efectiva en el extranjero. Se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España. De esta forma no resultará de aplicación la exención a todos aquellos supuestos en los que, aunque el destinatario de los trabajos sea una empresa o entidad no residente, el trabajo se preste desde España”.

Al mismo tiempo, es preciso que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. Aunque a priori es difícil señalar unas reglas claras en relación con el cumplimiento de este requisito, debe partirse de una premisa clara: que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado sea una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero”.

Como consecuencia de ello, la parte recurrente determina que las embajadas no pueden ser consideradas entidades residentes en el extranjero, ya que no tienen personalidad jurídica propia e independiente del Estado al que representan y, por lo tanto, no se cumplen los requisitos previstos en el art. 7.p) de la LIRPF.

Asimismo, considera que tampoco cabe entender que las misiones diplomáticas españolas en el extranjero puedan ser consideradas como un establecimiento permanente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.a) de la LIRNR, dado que dicho concepto está ligado al desarrollo de una explotación económica, hecho que, en el caso de las embajadas, no se produce.

Termina la Directora recurrente solicitando la unificación de criterio a fin de declarar que, las Oficinas Técnicas de Cooperación pertenecientes a la AECID, adscritas orgánicamente a Embajadas, no pueden considerarse como una entidad no residente o un establecimiento permanente radicado en el extranjero a los efectos de aplicar el artículo 7.p) de la LIRPF a su personal.

Sin embargo, el TEAC concluye desestimando el recurso extraordinario de alzada y procede a la unificación del criterio, señalando que "se consideran realizados "para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero" los trabajos desarrollados por una persona contratada laboralmente por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID), con la categoría de Responsable de Programas en un país extranjero, en la Oficina Técnica de Cooperación, órgano de la AECID integrado en la Embajada de España en dicho país; y ello porque el beneficiario final de los servicios que el obligado tributario presta a la AECID son las diversas administraciones y entidades de un país extranjero a quienes van destinados los trabajos que realiza el obligado tributario en aquel país".

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).



Doctrina Administrativa

Consulta de la DGT V0094-23, de 27 de enero de 2023. Aplicación del régimen de diferimiento por reinversión previsto en el artículo 94.1.a).2º de la LIRPF

En esta consulta se plantea una operación de fusión mediante la cual una SICAV cotizada en el MAB, y regulada por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva absorbería a 4 SICAVs, de la misma naturaleza jurídica, siendo todas residentes en España.

Es de especial interés remarcar que ni la SICAV absorbente ni las SICAVs absorbidas cumplían con los requisitos para aplicar el régimen de traspasos de forma previa a la fusión debido al número de accionistas, en el caso de la absorbente, y a la existencia de participaciones mayoritarias en el caso de las entidades absorbidas. A todas las sociedades les aplica el tipo de gravamen reducido del 1% a efectos del IS (por tener un número mínimo de inversores de 100). Además, con posterioridad a la fusión, la entidad absorbente tampoco alcanzaría el número mínimo de inversores para aplicar el régimen de traspasos (500) aun cuando aumente considerablemente su número.

Por tanto, los inversores de las entidades (absorbente y absorbida) no obtendrían directamente el derecho a aplicar el régimen de traspasos como consecuencia de la fusión, si bien el mayor atractivo de la entidad absorbente podría implicar que, a futuro, así fuera, mediante el incremento del número de inversores.

La DGT, en línea con pronunciamientos anteriores, expresa que si en un futuro llegaran a concurrir los requisitos previstos en el artículo 94 de la LIRPF (número mínimo de inversores y que el contribuyente no haya tenido una participación superior al 5% en los 12 meses anteriores), resultaría de aplicación el régimen de traspasos a la totalidad de la renta generada, incluida la que se hubiese puesto de manifiesto en el momento de producirse la fusión.

Además, la DGT establece que el requisito de que no exista una participación superior al 5% en los 12 meses anteriores debe observarse tanto a nivel de la entidad absorbente como de las absorbidas, ya que de lo contrario sí podría obtenerse un beneficio directo como consecuencia de la fusión.

En esencia, la DGT parece extender una posición basada en la aplicación del régimen de traspasos a la totalidad de la renta generada (incluyendo aquella anterior a una operación de reestructuración) cuando no se produzca la de una ventaja fiscal derivada de la propia operación de reestructuración.

Puede consultar la Consulta en el siguiente [enlace](#).

Consulta de la Hacienda Foral de Navarra, de 17 de octubre de 2022. Aplicación de la exención del IS sobre la renta derivada de la transmisión de participaciones en entidades dedicadas a proyectos de energía renovable en fase de desarrollo

La consultante se dedica a la promoción de diversos parques eólicos y solares en distintos países. Cada parque se promoverá a través de una Sociedad de propósito especial ("SPV") por cada proyecto, invirtiendo en las mismas a través de una compañía cabecera constituida en Navarra.

Dentro de la cadena de valor del sector de energías renovables (fase de desarrollo, fase de construcción y fase de explotación), la entidad consultante se centra en las cuestiones relativas a la fase inicial de desarrollo, que incluye, entre otras, las actividades de arrendamiento o aseguramiento del terreno, medición de los recursos eólicos y/o solares, obtención de licencias y permisos, realización de estudios medioambientales, declaración de impacto ambiental. Para la realización de estas actividades la SPV recibirá servicios gestión y supervisión del proyecto (servicios necesarios para la obtención de licencias, autorizaciones y permisos), así como servicios de apoyo de la entidad matriz en Navarra. Asimismo, cada SPV recibirá servicios independientes propios de la fase del desarrollo, celebrando acuerdos con proveedores locales. Las SPVs no cuenta con empleados, pero dispondrán de medios materiales y humanos a nivel de su entidad matriz en Navarra.

La entidad cabecera navarra de las SPVs, una vez que se alcancen determinados hitos en la fase de desarrollo (control del terreno, obtención de permisos, autorizaciones para construir la planta) procederá a transmitir la participación antes del inicio de la fase de construcción.

La entidad consultante plantea la cuestión de si es posible aplicar la exención prevista en la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades sobre la plusvalía derivada de la transmisión de las participaciones en las SPVs durante la fase de desarrollo antes del inicio material de la construcción del parque.

De acuerdo con la Ley Foral, la exención no será de aplicación en los supuestos en los que las SPVs tengan la consideración de entidad patrimonial en los términos definidos por la Ley Foral. De acuerdo con esta, se entenderá por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, atendiendo a la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad.

En el caso planteado, el órgano directivo considera que el grupo del que forman parte las SPVs tiene como actividad la promoción de los citados parques y cuenta con recurso materiales y humanos para el desarrollo de dicha actividad. Asimismo, considera que las actividades implementadas durante la fase de desarrollo resultan necesarias para la promoción de las plantas solares y eólicas, por lo que dichas entidades no tendrían la consideración de patrimoniales y sus elementos estarán

afectos al desarrollo de una actividad económica, al menos de forma directa o indirecta en relación con la actividad económica global subyacente del grupo.

En consecuencia, la Consulta concluye que no resultará de aplicación la limitación contenida en la Ley Foral relativa a entidades patrimoniales, pudiendo aplicar la exención sobre la renta positiva generada en la transmisión de las participaciones en las SPV, siempre que se cumplan el resto de los requisitos previstos para su aplicación.

Puede consultar la Consulta en el siguiente [enlace](#).

Otras cuestiones de interés



España somete a consulta pública la transposición de la Directiva 2022/2523 relativa al impuesto mínimo global

El pasado 6 de marzo de 2023, el Ministerio de Hacienda español publicó un [documento de consulta pública](#) relativo a la transposición de la Directiva de la UE por la que se aplican las normas del Pilar II (Directiva 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, "Directiva del Impuesto Mínimo") a la legislación fiscal española.

En particular, resulta relevante destacar que este documento no es un Proyecto de Ley, sino una descripción de la estructura de las disposiciones de la Directiva mencionada anteriormente, la cual está sujeta a consulta pública hasta el 24 de marzo de 2023 a fin de que las partes interesadas tengan la oportunidad de manifestar su opinión al respecto.

De forma más específica, se trata de una oportunidad a través de la cual los grupos multinacionales pueden considerar la posibilidad de presentar comentarios que aborden cuestiones específicas que puedan surgir en relación con sus propias estructuras y que deban tenerse en cuenta cuando se transpongan las normas GloBE en la legislación española.

Asimismo, como parte del trabajo en curso del Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre BEPS, el pasado 16 de marzo, éste último invitó a las partes interesadas a realizar aportaciones sobre los aspectos de cumplimiento y coordinación del impuesto mínimo global del Pilar II mediante una reunión de consulta pública específica.

En la reunión se debatieron las aportaciones realizadas para ayudar a los miembros del Marco Inclusivo a completar el trabajo relativo a esos aspectos y preservar unos resultados coherentes y coordinados, minimizando al mismo tiempo las cargas de cumplimiento y evitando el riesgo de doble imposición en sede de dichos grupos.

Para más información al respecto, pueden consultar la alerta preparada por [EY](#) y la [OCDE](#).

Novedades fiscales de otras jurisdicciones



Suiza incrementa significativamente los tipos de interés consideradas como “puerto seguro” durante el año 2023 para los préstamos entre vinculadas

El 7 y el 8 de febrero de 2023, la Administración Federal Tributaria suiza publicó dos circulares actualizando los tipos de interés considerados como “puerto seguro” (*safe harbor*) por la Administración en las operaciones de préstamo denominadas en francos suizos (“CHF”) y divisas extranjeras entre partes vinculadas, aumentando significativamente los tipos con respecto al ejercicio 2022.

Las circulares actualizan los tipos de interés mínimos aplicables durante el año natural 2023 a los préstamos intragrupo, en función de si estos son financiados con fondos propios o deuda externa y si están denominados en CHF, USD, EUR o GBP. Las circulares también establecen tipos de interés máximos a las operaciones de endeudamiento entre partes vinculadas en función del importe del endeudamiento, así como un diferencial en el tipo aplicable en función de la actividad de la compañía deudora, independiente de la moneda de denominación del préstamo.

Con carácter general, la Administración no cuestionará el tipo de interés establecido en los préstamos entre partes vinculadas siempre que se adhieran a los mínimos establecidos como “puerto seguro”. Por lo tanto, este aumento en los tipos permitirá, en general, aumentar el importe de gastos financieros deducibles en la base del Impuesto sobre Sociedades suizo. No obstante, cabe aclarar que dicha subida de tipos no modifica los umbrales de la normativa suiza en materia de limitación a la deducibilidad de gastos financieros.

Asimismo, los contribuyentes son libres de aplicar otros tipos de interés a sus operaciones vinculadas de endeudamiento, siempre que cumplan el principio de plena competencia y la valoración se encuentre justificada.

Para mayor detalle, por favor ver la alerta preparada por [EY](#)

El ECOFIN adopta una lista revisada de jurisdicciones no-cooperativas a efectos fiscales

El 14 de febrero de 2023, el Consejo de la Unión Europea (el “Consejo”) celebró una reunión del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (“ECOFIN”) en la que los ministros de Finanzas de la UE aprobaron las conclusiones del Consejo sobre la lista europea de jurisdicciones no-cooperativas a efectos fiscales.

En relación con el Anexo I (que contiene la denominada “lista negra”), el Consejo decidió añadir cuatro jurisdicciones: Islas Vírgenes Británicas, Costa Rica, Islas Marshall y Rusia. De esta forma, el Anexo I ha quedado compuesto por las siguientes 16 jurisdicciones: Anguila, Bahamas, Costa Rica, Fiji, Guam, Islas Marshall, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Americanas, Islas Vírgenes Británicas, Palau, Panamá, Rusia, Samoa, Samoa Americana, Trinidad y Tobago y Vanuatu.

La inclusión en este Anexo I determinará obligaciones de reporte de ciertas operaciones realizadas con las jurisdicciones incluidas en el mismo (bajo el *Mandatory Disclosure Regime*, “MDR”), la aplicación de medidas defensivas por parte de las jurisdicciones de la UE e implicaciones a efectos de las obligaciones de reporte país por país (*Country by Country reporting*, “CbCR”)

En cuanto al Anexo II (que contiene la denominada “lista gris”) y la situación de los compromisos pendientes, el Consejo ha eliminado a Barbados, Jamaica, Macedonia del Norte y Uruguay, mientras que ha añadido a Albania, Aruba y Curaçao. Así, el Anexo II ha quedado compuesto por las siguientes 18 jurisdicciones: Albania, Armenia, Aruba, Belice, Botsuana, Catar, Curaçao, Dominica, Esuatini, Hong Kong, Israel, Jordania, Malasia, Monserrat, Seychelles, Tailandia, Turquía y Vietnam.

El Consejo seguirá revisando y actualizando la Lista de la UE dos veces al año, por lo que se prevé una nueva actualización para octubre de 2023.

Para mayor detalle, por favor ver la alerta preparada por [EY](#) .

Hong Kong revisará su régimen de exención de rentas de fuente extranjera para ampliar el alcance de las plusvalías derivadas de la enajenación de activos

El 1 de enero de 2023 entró en vigor la reforma del régimen de exención de rentas de fuente extranjera vigente en Hong Kong, el cual supedita la aplicación de la exención a determinadas rentas de fuente extranjera en forma de dividendos, intereses, cánones y ganancias derivadas de la transmisión de acciones, percibidas en Hong Kong, al cumplimiento de determinados requisitos adicionales.

La Unión Europea (“UE”) confirmó recientemente que el tratamiento que el régimen otorga a dividendos, intereses y cánones se encuentra alineado con los requisitos establecidos por la UE para esta clase de regímenes. Sin embargo, según las recomendaciones publicadas por la UE en el 2022, para el completo alineamiento del régimen de Hong Kong, será necesario ampliar el alcance del nuevo régimen de exención e incluir plusvalías derivadas de la enajenación de otro tipo de activos distintos de acciones.

En consecuencia, Hong Kong anunció que modificará el régimen de exención de rentas de fuente extranjera en línea con lo establecido por la UE, con el objetivo de que dicho territorio no figure en la “lista gris” de la UE de jurisdicciones no-

cooperativas a efectos fiscales. Se espera que las enmiendas legislativas se realicen antes de finales de 2023, para que el nuevo régimen entre en vigor a partir de enero de 2024.

Para mayor detalle, por favor ver la alerta preparada por [EY](#).

La Administración Tributaria uruguaya publica ajustes en la tributación de los intereses en virtud del CDI entre Chile y Uruguay

El pasado 6 de febrero de 2023, la Administración Tributaria uruguaya publicó el tipo de retención aplicable a intereses bajo el CDI suscrito entre Chile y Uruguay, en virtud de la aplicación de la Cláusula de Nación Más Favorecida ("CNMF") establecida en el Protocolo del CDI. En consecuencia, el tipo de retención se reduce del 15% al 10% del importe bruto de los intereses.

Con anterioridad a este cambio, y en virtud de la regulación interna de Uruguay, la retención aplicable a intereses pagados por empresas uruguayas a empresas chilenas ascendía al 12%, y no al 15% establecido en el CDI. Con el mencionado cambio, este 12% se limita, a partir de su entrada en vigor con efectos de 1 de enero de 2023, al 10%.

Para mayor detalle, por favor ver la alerta preparada por [EY](#).

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria	LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
AN	Audiencia Nacional	LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	LIS	Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades
BIN	Base imponible negativa	LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas	LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
CbCR	Country-by-Country Reporting	LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición	MC	Modelo de Convenio
CE	Comisión Europea	NRV	Norma de Registro y Valoración
DGT	Dirección General de Tributos	OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea	PGC	Plan General de Contabilidad
DT	Disposición Transitoria	RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
EP	Establecimiento Permanente	RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas	SOCIMI	Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
IDSD	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales	TC	Tribunal Constitucional
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte	TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes	TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
IP	Impuesto sobre el Patrimonio	TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
IS	Impuesto sobre Sociedades	TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	TRLIRPF	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
ITF	Impuesto sobre las Transacciones Financieras	TS	Tribunal Supremo
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil	TSJ	Tribunal Superior de Justicia
LGT	Ley General Tributaria	UE	Unión Europea
LIDSD	Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales		

[¡Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Responsables del equipo de Tributación de Empresas

EY Abogados, Madrid

Fernando de Vicente
Francisco Javier Gonzalo
Javier Seijo
Jose Gabriel Martínez
Jorge Bartzarrica
Juan Carpizo
Juan Cobo de Guzmán
Maria Teresa González
Maximino Linares
Nuria Redondo
Ricardo Egea
Rufino De La Rosa

fernando.de.vicente@es.ey.com
franciscoavijer.gonzalogarcia@es.ey.com
javier.sejoperez@es.ey.com
josegabriel.martinezpanos@es.ey.com
jorge.baztarricaochoa@es.ey.com
juan.carpizobergareche@es.ey.com
juanangel.cobodeguzmanpison@es.ey.com
mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com
maximino.linaresgil@es.ey.com
nuria.redondomartinez@es.ey.com
ricardo.egeazerolo@es.ey.com
rufino.delarosa@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

Antoni Murt
Gorka Crespo

antoni.murprats@es.ey.com
jorge.crespocarrasco@es.ey.com

EY Abogados, Andalucía

Alberto García

alberto.garcia.valera@es.ey.com

EY Abogados, Bilbao

Pablo Sanz

Macarena De Abiega

pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com

macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com

EY Abogados, Canarias

Julio Méndez

julio.mendezcalderin@es.ey.com

EY Abogados, Galicia

Marta Fernández

Marcos Piñeiro

marta.fernandez.curras@es.ey.com

marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com

EY Abogados, Pamplona

Maite Yoldi

maite.yoldielcid@es.ey.com

EY Abogados, Valencia

Miguel Vicente Guillem

miguel.guillemvilella@es.ey.com

EY Abogados, Zaragoza

Jorge Izquierdo

jorge.izquierdomillan@es.ey.com

Responsables del equipo de Tributación Internacional y Transacciones**EY Abogados, Madrid**

Anil Bharwani

Castor Garate

Cristina de la Haba

Diego Montoya

Elena Sanchez

Iñigo Alonso

Isabel Hidalgo

Florencia Gaido

Javier Montes

Jose Antonio García

Leire Arlabán

Manuel Paz

Marcos Pérez

Ramón Palacín

Rocío Reyero

Sonia Díaz

anil.bharwani.alwani@es.ey.com

castor.garatemutiloa@es.ey.com

cristinadela.habagordo@es.ey.com

diego.montoyaesteban@es.ey.com

elena.sanchez.llorente@es.ey.com

inigo.alonsosalcedo@es.ey.com

isabel.hidalgogalache@es.ey.com

florencia.gaidocerezo@es.ey.com

javier.montesurdin@es.ey.com

jose.antonio.garcia.banuelos@es.ey.com

leire.arlabanmerino@es.ey.com

manuel.pazfiqueiras@es.ey.com

marcos.perezrodriguez@es.ey.com

ramon.palacinsotillos@es.ey.com

ocio.reyerofolgado@es.ey.com

sonia.diazperez@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

José María Remacha

Josep Camí

jose.maria.remacha1@es.ey.com

josep.camicasals@es.ey.com

Responsables del equipo de Tributación Financiera

EY Abogados, Madrid

Araceli Sáenz de Navarrete
Pablo Ulecia
Silvia Alonso
Tatiana de Cubas
Vicente Durán
Xavier Bird

araceli.saenzdenavarretecrespo@es.ey.com
pablo.ulecia.rubio@es.ey.com
silvia.alonsogarcia@es.ey.com
tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com
vicente.duranrodriguez@es.ey.com
xavier.bird.vazquez@ey.com

EY Abogados, Barcelona

Manuel Moreno
Patrícia Miralles

manuel.moreno.ortega@es.ey.com
patricia.miralles.majo@es.ey.com

Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal

EY Abogados, Madrid

Teresa Cordón
Jessica Kinnear

teresa.cordonperalta@es.ey.com
jessica.kinnearhernan@es.ey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2023 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

Linkedin: [EY](https://www.linkedin.com/company/ernst-&-young-global-limited/)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://plus.google.com/+EYSpain)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ernstyoungspain/)