

# BOLETÍN INFORMATIVO

Diciembre 01/2023

## Enero 2023

Estimado Cliente:

Con la intención de poder estar al corriente de los principales cambios acaecidos en la normativa tributaria y mercantil, le remitimos nuestro boletín en el que le informamos de las novedades más importantes.



### CONTACTO



914097338



sainsa@sainsa.eu



Avenida de Nazaret 6,  
Madrid

**ANÁLISIS MEDIDAS FISCALES  
LGP 2023**

**3**

**REAL DECRETO ANTICRISIS**

**7**

**LEY STARTUPS**

**10**

**IS**

**12**

**NOTICIAS DE INTERÉS**

**13**

**RESOLUCIONES JUDICIALES DE  
INTERÉS**

**16**

# ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES MEDIDAS FISCALES CONTENIDAS DE LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2023

En la sesión plenaria del 24 de diciembre de 2022 se ha aprobado la Ley 31/2022, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2023 (LPG). En la ley se incluyen medidas tributarias relacionadas con diversos impuestos, que se analizan a continuación:

## • IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

### Reducciones para el cálculo de los rendimientos netos

Con efectos de enero de 2023:

Se incrementa la reducción del rendimiento neto del trabajo para los contribuyentes con menores rentas. (trabajadores, pensionistas y autónomos económicamente dependientes). Concretamente, se eleva la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y el umbral a partir del cual resulta aplicable. La reducción se extiende hasta afectar a contribuyentes con un salario bruto anual de hasta 21.000 euros. Por otro lado, se incrementa la cuantía de salario bruto anual a partir de la cual se comienza a pagar el impuesto, que pasa de 14.000 a 15.000 euros anuales.

### Incremento del porcentaje de gastos deducibles de provisiones y gastos de difícil justificación

Para los trabajadores autónomos que determinen su rendimiento neto con arreglo al método de estimación directa simplificada, durante el período impositivo 2023 se eleva del 5 al 7 por ciento el porcentaje de **gastos deducibles en concepto de provisiones y gastos de difícil justificación**. Se mantiene, no obstante el límite de 2.000 euros como importe máximo de este gasto

### Incremento de los tipos de gravamen del ahorro

Se incrementa el tipo de gravamen del ahorro en un 1% hasta el 27% para la parte de base liquidable del ahorro que exceda de 200.000 euros y se crea un nuevo escalón para importes superiores a 300.000 euros con un tipo del 28%.

### Ampliación de la deducción por maternidad

Se amplía la actual deducción por maternidad para mujeres con hijos menores de tres años que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad. Esta medida incluye a mujeres con hijos menores de tres años, que cumplan alguno de los siguientes requisitos:

- En el momento del nacimiento perciban prestación de desempleo.
- En el momento del nacimiento estén dadas de alta en la Seguridad Social cualquiera que sea el tiempo de cotización.
- En el momento del nacimiento no estén dadas de alta en la Seguridad Social, pero en un momento posterior, se den de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad

## • IMPUESTO DE SOCIEDADES

### Tipo de gravamen reducido para PYMES con INCN inferior a 1 millón de euros

Con efectos para los períodos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023, se reduce del 25% al 23% el tipo de gravamen para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros.

Este tipo de gravamen del 23% y el gravamen del 15% previsto para las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas y obtengan base imponible positiva, **no se aplicará a las entidades patrimoniales.**

### Limitación a la compensación de pérdidas en 2023 en el régimen de consolidación

Tramitada a través de enmienda en la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, regula una limitación en el cálculo de la base imponible consolidada, eliminando la posibilidad de incorporar el 50% de las bases imponibles negativas individuales generadas por cada una de las entidades del grupo fiscal.

El importe del 50% de las bases imponibles negativas individuales no agregadas al resto de la base consolidada quedará como base imponible negativa del grupo fiscal pendiente de compensar en periodos siguientes.

## • IMPUESTO DE VALOR AÑADIDO

### Rebaja del tipo impositivo en productos de higiene femenina y anticonceptivos

Pasan a someterse al **tipo impositivo reducido del 4% (artículo 91.Dos de la Ley 37/1992)** a (i) las entregas de tampones, compresas y protegeslips y a (ii) los preservativos y otros anticonceptivos no medicinales..

### Modificación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo

Se extiende la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las entregas de desechos y desperdicios de plástico y de material textil; y se excluye su aplicación en los siguientes casos:

a) Las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del impuesto realizadas por un empresario o profesional no establecido.

b) Las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles realizadas por no establecidos.

En el ámbito del IVA, también se excluye dos supuestos de bienes realizadas por un empresario o profesional no establecido en el TAI:

a) Las entregas exentas de bienes a una interfaz digital que se localicen en el territorio de aplicación del impuesto.

b) Las entregas de bienes expedidas fuera de la comunidad autónoma por quien tenga la condición de exportador.

## • IMPUESTO DE VALOR AÑADIDO

### Localización de las prestaciones de servicios - Regla de utilización o explotación efectivas

Al objeto de garantizar la neutralidad del impuesto y la efectividad del principio de tributación en destino de las operaciones sujetas, se restringe sustancialmente la aplicación de la regla de localización de las prestaciones de servicios basada en su utilización o explotación efectiva y se incluyen algunos supuestos nuevos en los que la regla se deberá aplicar.

En concreto, a partir del 1 de enero de 2023 se entenderán localizadas en el ámbito de aplicación del IVA las siguientes prestaciones de servicios, siempre que el destinatario no esté radicado en la UE, pero utilice o explote los servicios en el territorio de aplicación del impuesto:

a) Prestaciones de algunos de los servicios “intangibles” contenidos en el *artículo 69. Dos de la Ley del IVA (servicios de publicidad, consultoría, informática, etc.)*, cuando su destinatario no actúe como empresario o profesional.

b) Servicios financieros o de seguros, cuando el destinatario tenga la condición de empresario o profesional.

c) Arrendamientos de medios de transporte, cualquiera que sea la condición en la que actúe el destinatario.

### Comercio electrónico

Se modifican las condiciones para acogerse al umbral de 10.000 euros por debajo del cual los operadores pueden optar por la **tributación en origen en las ventas intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a personas físicas** (*artículo 73 de la Ley 37/1992*).

En particular, dicho umbral ya no será de aplicación cuando las ventas intracomunitarias de bienes **se realicen, total o parcialmente, desde un Estado miembro distinto del de establecimiento**

### Comercio exterior y aduanas

Se actualizan varios preceptos de la Ley del IVA para la armonización y adaptación de su contenido a la normativa aduanera de la UE. Entre otras, destacan las siguientes modificaciones:

La conclusión del régimen de depósito distinto del aduanero de bienes importados constituirá siempre una **“importación de bienes”**, con independencia de las exenciones que sean aplicables en el momento de vinculación de los bienes o cuando permanezcan al amparo de este régimen.

Se adecúan las reglas para la determinación de la base imponible de la importación de bienes para tomar en consideración las operaciones exentas efectuadas mientras los bienes están vinculados a (i) regímenes aduaneros o (ii) al régimen de depósito distinto del aduanero o, finalmente, (iii) colocados en determinadas situaciones aduaneras.

Estarán exentas las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la comunidad por quien tenga la condición de exportador de conformidad con la normativa aduanera (o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste) aun cuando sea persona distinta del adquirente o transmitente.

## • IMPUESTO DE VALOR AÑADIDO

### Modificación de la base imponible cuando un crédito sea incobrable

Se modifican los requisitos para la consideración de un crédito como incobrable a efectos del Impuesto, plazos y aspectos relativos al concurso de acreedores para haber lugar a la modificación de la base imponible y a la rectificación de las cuotas repercutidas (*artículo 80.Tres y Cuatro de la Ley 37/1992*):

a) Se permite la modificación de la base imponible en caso de créditos incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarada por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro.

b) Se amplía el plazo para proceder la modificación de la base imponible del impuesto a los 6 meses siguientes a la finalización del plazo para considerar el crédito como incobrable, en lugar de 3 meses

c) Se rebaja el importe mínimo de la base imponible de la operación a 50 euros, en lugar de 300 euros, cuando el destinatario deudor no tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto.

d) Se flexibiliza el procedimiento para considerar un crédito como incobrable permitiendo la posibilidad de demostrar la reclamación del cobro al deudor mediante cualquier medio que lo acredite fehacientemente.

e) Se extiende a 6 meses el plazo para recuperar el impuesto desde que el crédito es declarado incobrable. Se podrán acoger a este nuevo plazo todos los sujetos pasivos cuyo plazo de modificación no hubiera caducado a la fecha de entrada en vigor de la LPGE.

Estas modificaciones se fundamentan en la doctrina y jurisprudencia comunitaria y nacional aplicable a los supuestos de modificación de la base imponible del Impuesto. En este sentido, destacamos la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2022 que se pronuncia sobre el tipo de documento notarial exigido para entender realizada la reclamación del cobro al deudor.

### Modificación de los supuestos de inversión del sujeto pasivo

Se extiende la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las entregas de desechos y desperdicios de plástico y de material textil; y se excluye su aplicación en los siguientes casos:

a) Las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del impuesto realizadas por un empresario o profesional no establecido.

b) Las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles realizadas por no establecidos.

En el ámbito del IVA, también se excluye dos supuestos de bienes realizadas por un empresario o profesional no establecido en el TAI:

a) Las entregas exentas de bienes a una interfaz digital que se localicen en el territorio de aplicación del impuesto.

b) Las entregas de bienes expedidas fuera de la comunidad autónoma por quien tenga la condición de exportador.

# REAL DECRETO-LEY DE MEDIDAS ANTICRISIS

El Consejo de Ministros aprobó el martes 27 de diciembre el tercer paquete de ayudas para paliar las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, que entrará en vigor el 1 de enero y recogerá medidas para hacer frente a la escalada de los precios de los alimentos.

## • MEDIDAS PARA REDUCIR LOS PRECIOS DE LOS ALIMENTOS

Uno de los principales objetivos de las medidas adoptadas sigue siendo contener el incremento de los precios, especialmente de la energía y los alimentos. Con esta finalidad, **se suprime el IVA de los productos frescos** que tenían ya el tipo reducido y se reduce del 10% al 5% el del aceite y las pastas, lo que permitirá reducir el precio de alimentos básicos y de primera necesidad como el pan, la leche y las frutas y hortalizas, además de los mencionados. Esta bajada de impuestos se mantendrá hasta el 30 de junio o hasta que la inflación subyacente baje del 5,5%.

Adicionalmente, se prorroga durante todo 2023 la reducción del IVA de la electricidad y del impuesto especial sobre la energía eléctrica.

## • SE AMPLÍA LA PROTECCIÓN A LOS COLECTIVOS VULNERABLES

El Real Decreto-Ley incluye también el mantenimiento de las principales medidas para proteger a las familias y colectivos vulnerables y garantizar el acceso a los suministros básicos. Con este objetivo, se aprueban ayudas para seguir protegiendo a las familias, entre las que destaca un **cheque de 200 euros** para familias de clase media trabajadora destinado a compensar la subida de precios de la alimentación.

Asimismo, se prorroga para 2023 el **incremento del 15% del importe del Ingreso Mínimo Vital** y de las pensiones no contributivas. Se amplía también, hasta el 31 de diciembre de 2023, la prohibición del cortar los suministros básicos, luz, agua y gas, a consumidores vulnerables, a la vez que se mantiene para este colectivo el **descuento en la factura eléctrica a través del bono social**.

En materia de vivienda se **prorroga la limitación al 2% del incremento del precio de los alquileres para todo 2023**, se introduce una prórroga extraordinaria de las condiciones vigentes de los contratos de alquiler de hasta seis meses.

También se amplía hasta el 30 de junio la suspensión de los procedimientos de desahucio y lanzamiento para personas vulnerables sin alternativa habitacional.

## • DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD

El Real Decreto-ley incorpora también una modificación legislativa para **aclarar el derecho a seguir percibiendo la deducción por maternidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** a partir de 1 de enero de 2023, aun cuando alguno de los progenitores tuviera derecho al complemento de ayuda para la infancia respecto del mismo descendiente.

De esta forma, se evita que el reciente cambio normativo llevado a cabo en esta materia perjudique a las familias que hasta ahora venían disfrutando de esa ayuda.

- **AYUDAS PARA SECTORES Y FOMENTO DEL TRANSPORTE PÚBLICO**

La norma aprobada **reemplaza la bonificación general de 20 céntimos por litro de gasolina** por medidas más específicas dirigidas a **fomentar el uso del transporte público** y por ayudas a sectores más dependientes del uso de los carburantes, más expuestos a las fluctuaciones de precios.

Se extiende durante todo 2023 la **gratuidad del transporte público** estatal ferroviario y terrestre de cercanías, rodalíes y media distancia. El Estado **bonificará el 30% del transporte público urbano e interurbano** para todas aquellas Comunidades Autónomas o ayuntamientos que bonifiquen, a su vez, el 20% del precio.

Se prorrogarán durante todo 2023 las bonificaciones para transporte de viajeros por ferrocarril incluyendo la gratuidad en cercanías y media distancia. Asimismo, desde el 1 de febrero hasta el 30 de junio, se amplía del 50% al 100% la bonificación del billete multiviaje de autobús para las líneas competencia del Estado.

Adicionalmente, se incluyen ayudas específicas para los sectores más dependientes de los precios de los carburantes como transporte, agricultura y pesca.

Para los transportistas que usen gasóleo profesional se establece una ayuda de 20 céntimos durante tres meses y de 10 céntimos por un periodo adicional de tres meses que se gestionará como devolución mensual por parte de la Agencia Tributaria.

Para los titulares de una autorización de transporte (autobuses, taxis, ambulancias, VTC y mercancías) se establece una **ayuda directa por el consumo estimado para seis meses, que será de 300 a 3.690 euros**.

- **TIPO REDUCIDO PARA MASCARILLAS Y VACUNAS**

Los recursos para la prevención y diagnóstico de la COVID-19 también continuarán con una tributación excepcional mientras se mantengan las políticas de protección de la población. Uno de los artículos son las mascarillas quirúrgicas, cuyas entregas, importaciones y adquisiciones **seguirán gravadas al 4% de IVA durante el primer semestre de 2023**.

Además, este Real Decreto-ley incluye que tanto vacunas como pruebas diagnósticas mantengan un gravamen del 0%.

- **MEDIDAS PEAJES AUTOPISTAS**

El Gobierno aprueba **limitar al 4% la subida de los peajes de las autopistas en 2023**.

El objetivo es mitigar el año que viene el alza de las tarifas del 8,4% por el IPC y el efecto de las revisiones extraordinarias en las autopistas: AP-51, AP-61, AP-53, AP-66, AP-7 Alicante-Cartagena, AP-7 Málaga-Guadiaro, AP-68 y AP-71, AP-9, AP-6 y AP-46.

## • APOYO A LOS AFECTADOS POR INCENDIOS FORESTALES

Los daños personales provocados por los incendios forestales del pasado verano en hasta 15 comunidades autónomas, las cuales fueron declaradas '*Zonas afectadas gravemente por una emergencia de protección civil*', recibirán **respaldo a través de diversas medidas fiscales**. Se trata de Andalucía, Aragón, Baleares, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Comunidad de Madrid, Región de Murcia, Navarra, País Vasco y La Rioja.

Esto se ejecutará a través de la aprobación de beneficios fiscales, como la exención de cuotas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), reducción en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), exención de las tasas del organismo autónomo Jefatura Central de Tráfico y exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las ayudas.

A esto hay que sumar la reducción de los índices de rendimiento neto de las explotaciones y actividades agrarias en las que se hayan producido daños como consecuencia directa de los mencionados incendios. Una medida que tendría que ser autorizada por la ministra de Hacienda y Función Pública, María Jesús Montero, tras los informes preceptivos presentados por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

## • OTRAS MEDIDAS ECONÓMICAS

Finalmente, el Real Decreto-Ley contempla otras medidas de ámbito económico dirigidas a garantizar la viabilidad y competencia de las empresas españolas.

Se prorroga durante los ejercicios 2022, 2023 y 2024 la **moratoria contable**, es decir, la no consideración de las pérdidas sufridas en 2020 y 2021 como causa de disolución por pérdidas prevista en la Ley de Sociedades de Capital, con el objetivo de permitir que las empresas viables puedan disponer de un plazo suficiente y definitivo para normalizar su situación.

Finalmente, se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2024 la suspensión del régimen de liberalización de las inversiones provenientes de la Unión Europea y de la Asociación Europea de Libre Comercio, que se aplica a las empresas cotizadas y no cotizadas cuando la inversión supera los 500 millones de euros y suponga una participación superior al 10% de la sociedad adquirida.

# LEY DE STARTUPS-ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES MEDIDAS FISCALES DE LAS EMPRESAS EMERGENTES

En el BOE de 22 de diciembre de 2022 se ha publicado la Ley 28/2022, de 21 de diciembre de 2022, de fomento del ecosistema de empresas emergentes (Ley de Startups). A continuación, se resumen las principales medidas tributarias introducidas en la norma

## • RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS EMPRESAS EMERGENTES Y SUS INVERSORES Y TRABAJADORES

La Ley de Startups definen como empresas emergentes a aquellas de **menos de 5 años -7 en el caso de biotecnología, energía, industria y otros sectores estratégicos, o con tecnología propia diseñada íntegramente en España-**, independientes de otras empresas, que no coticen en bolsa, no distribuyan ni haya distribuido beneficios, tengan carácter innovador y al 60% de la plantilla con un contrato laboral en España y tengan un volumen de negocios anual de hasta diez millones de euros.

## • TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS EMERGENTES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR que obtengan rentas mediante establecimiento permanente en territorio español y que tengan la condición de empresas emergentes **tributarán a un tipo de gravamen del 15% durante el primer periodo impositivo** en que la base imponible sea positiva y los tres siguientes (siempre que mantengan la condición de empresa emergente).

Podrán solicitar el aplazamiento sin garantías de la deuda del impuesto, en los dos primeros ejercicios en los que la base imponible sea positiva, siempre que estén al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias (en la fecha de solicitud) y la autoliquidación se presente en plazo voluntario.

La Administración concederá el aplazamiento por un período de doce meses (en el primer periodo impositivo) y seis meses (en el segundo periodo impositivo), desde la finalización del plazo de ingreso en período voluntario de la deuda tributaria.

Se elimina la obligación de efectuar pagos fraccionados a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente en España y tengan la condición de empresa emergente durante los dos periodos impositivos posteriores al primero en el que la base imponible resulte positiva.

## NUEVA OBLIGACIÓN DE DIVULGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Esta obligación se ha introducido en la Ley de Startups mediante la modificación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Esta directiva exige que las sociedades matrices últimas establecidas en la Unión Europea (UE) cuyos grupos tengan ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros y las empresas independientes que superen dicho umbral (cuando, en uno u otro caso, tengan filiales o estén establecidas en más de una jurisdicción), divulguen los datos referidos al Impuesto sobre Sociedades. Los informes deberán ser aprobados y publicados en un plazo de seis meses a partir de la fecha de cierre del ejercicio al que se refieran

## • IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Se eleva de **12.000 a 50.000 euros anuales la exención sobre los rendimientos del trabajo**, derivados de la entrega de acciones por parte del empleador a sus empleados en el caso de empresas emergentes (en el supuesto de **stock options** los requisitos para calificar como empresa emergente deben cumplirse en el momento de la concesión de la opción).

Para el acceso a esta exención incrementada no se exige que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, sino que basta con que se efectúe dentro de la política retributiva general de la empresa y contribuya a la participación de los trabajadores en la misma.

Asimismo, se difiere la imputación temporal de los rendimientos del trabajo derivados de la entrega de acciones o participaciones de una empresa emergente que, por superar la cuantía de 50.000 euros, no queden exentos de tributación en el IRPF. En concreto, **tales rendimientos se imputarán en aquel período impositivo en el que el capital de la sociedad sea objeto de admisión a negociación en Bolsa de valores u otro sistema multilateral de negociación** (español o extranjero) o aquel en el que se produzca la salida del patrimonio del contribuyente de las acciones.

En caso de que no se produzca ninguna de estas dos circunstancias señaladas en el párrafo anterior, el diferimiento se extenderá como máximo hasta el período impositivo en el que se cumpla al plazo de diez años desde la entrega de las acciones o participaciones.

La valoración de las acciones objeto de la entrega se realizará conforme al valor de las acciones o participaciones sociales suscritas por un tercero independiente en la última ampliación de capital realizada en el año anterior a la entrega de acciones. Si no se hubiese producido esta ampliación, se valorarán por el de mercado en el momento de la entrega.

Con efectos desde el 1 de enero de 2023 se introducen modificaciones en el régimen fiscal aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (*“régimen de impatriados”*), con el **fin de atraer a España talento extranjero**. Se modifica el *artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes* con la finalidad de **aclarar que estarán exentos en dicho impuesto los rendimientos del trabajo en especie** recogidos en el *apartado tercero del artículo 42 de la Ley del IRPF*.

Se elimina la obligación de efectuar pagos fraccionados a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente en España y tengan la condición de empresa emergente durante los dos periodos impositivos posteriores al primero en el que la base imponible resulte positiva.

## TRATAMIENTO DEL ‘CARRIED INTEREST’ EN EL IRPF

Con efectos desde el 1 de enero de 2023, se regula de forma expresa la tributación de las retribuciones obtenidas por la gestión exitosa de entidades de capital riesgo (**el denominado carried interest**):

a. Fondos de Inversión Alternativa de carácter cerrado, definidos en la Directiva 2011/61/UE que se incluyan en alguna de las siguientes categorías:

- (i) entidades de capital riesgo definidas en el artículo 3 de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre,
- (ii) fondos de capital riesgo europeos,
- (iii) fondos de emprendimiento social europeos y
- (iv) fondos de inversión a largo plazo europeos.

b. Otros organismos de inversión análogos a los anteriores.

# **IS: PARA APLICAR LA CLÁUSULA ANTIABUSO EN LAS OPERACIONES ACOGIDAS AL RÉGIMEN DE NEUTRALIDAD, ES LA ADMINISTRACIÓN LA QUE TIENE LA CARGA DE LA PRUEBA DE QUE SU OBJETIVO PRINCIPAL ERA EL FRAUDE O LA EVASIÓN FISCAL**

Tribunal Supremo. Sentencia de 16 de noviembre de 2022

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

(a) El hecho de que una operación no se efectúe por motivos económicos válidos puede constituir una presunción de que tiene como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal.

(b) La obtención de una ventaja fiscal, no obstante, no puede determinar por sí misma que la finalidad sea eludir el impuesto. La ventaja fiscal fuera de los casos en los que se presente como objetivo principal es legítima dentro de la economía de opción, más aún porque la obtención de este tipo de ventajas es implícita al propio régimen especial, que se caracteriza por su neutralidad fiscal.

(c) Se debe realizar un examen conjunto de las operaciones realizadas. En una operación de reorganización internacional, no basta con realizar un examen aislado de las operaciones concretas que se realicen en España (en el caso analizado, dos escisiones sucesivas), obviando valorar las consecuencias favorables que la operación ha supuesto para la actividad empresarial del grupo en su conjunto.

(d) Le corresponde a la Administración acreditar el fraude o la evasión fiscal y también la prueba de que no existe motivo económico válido.

## **NOTICIAS DE INTERÉS**

### **LA DGT FIJA COMO VALOR DE REFERENCIA PARA LOS TRIBUTOS DE ITP Y AJD EL IMPORTE REAL DE ADQUISICION**

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V1601/2022 del pasado 1 de julio, da respuesta a la consulta planteada por un contribuyente que adquirió y transmitió una vivienda, cuyo importe de adquisición e importe de transmisión fueron inferiores al valor de referencia que se establece en el TR Ley ITP y AJD.

Para la determinación del valor de adquisición hay que partir del importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado.

De igual forma, para determinar el valor de transmisión se parte del importe real por el que la enajenación se hubiese realizado, tomándose como tal el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

Por tanto, será esta la forma de determinación de los valores de adquisición y transmisión del inmueble transmitido a los efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF, con independencia de la determinación de la base imponible que proceda en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Este mismo criterio es el seguido por la DGT en la consulta V1607/2022, de 4 de julio de 2022.

# EL CONSTITUCIONAL ADMITE LA REVISIÓN DE LIQUIDACIONES DE PLUSVALÍAS CUANDO SE VENDE A PÉRDIDAS

En una reciente sentencia de 26 de septiembre de 2022, el Tribunal Constitucional en su recurso de amparo número 1041/2019, cuestiona las trabas que han puesto los juzgados para recuperar este impuesto en caso de liquidaciones firmes por el Ayuntamiento y ampara a los contribuyentes que quieran reabrir esta vía, mediante la nulidad o revocación de dichas liquidaciones.

Recordamos que **la plusvalía municipal ha sido declarada tres veces inconstitucional**, sentencias que han afectado a la imposibilidad de exigir este impuesto cuando se ha vendido o transmitido una vivienda en pérdidas (STC 59/2017), a la prohibición de que sea confiscatorio (STC 126/2019) y a su fórmula de cálculo (STC 182/2021).

En la sentencia número 108/2022, de 26 de septiembre, el Tribunal Constitucional resuelve un supuesto en el que un contribuyente presentó una solicitud de rectificación de una autoliquidación de plusvalía municipal por haber registrado pérdidas con la transmisión del inmueble.

Sin embargo, por un error judicial su reclamación acabó siendo desestimada. ¿Por qué? El argumento que esgrimió el juzgado de turno es que las liquidaciones firmes de plusvalía municipal no pueden ser declaradas nulas de pleno derecho, incluso en el supuesto de transmisión en pérdidas.

Es decir, el juzgado confundió la autoliquidación con las liquidaciones firmes. Y, además, declaró la imposibilidad de revisar dichas liquidaciones firmes en caso de transmisiones en pérdidas.

Esto último, porque el Juzgado aplicó la STC 45/1989 que se refería a otro impuesto (IRPF), y limitaba los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Y dejó sin aplicar, sorprendentemente, la STC 59/2017, que no contempla limitación de efectos alguna.

Ahora este caso resuelto por un juzgado de manera errónea ha llegado hasta el Tribunal Constitucional, que señala en su sentencia 108/2022 del pasado mes de septiembre que cuando se declara la inconstitucionalidad de una norma, debe permitirse la revisión de todos los actos dictados al amparo de la misma, “a través de los diferentes mecanismos existentes en el ordenamiento jurídico a disposición de los obligados tributarios”.

Y la única excepción a lo anterior es que estemos ante situaciones que ya han sido decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada. O también, “cuando es el propio Tribunal Constitucional el que ha decidido, “motu proprio”, limitar los efectos de su declaración de inconstitucionalidad. Al respecto, tenemos el ejemplo de la reciente STC 182/2021, y su exorbitada limitación de efectos”.

El Constitucional señala de forma tajante que el juzgado no puede negar la revisión de las liquidaciones firmes de plusvalía municipal porque la propia sentencia invocada del mismo Constitucional (STC 59/2017) no contenía ninguna limitación de efectos a la declaración de inconstitucionalidad.

De hecho, afirma que “cuando se declara la inconstitucionalidad y nulidad de una disposición legal el respeto a la Constitución debe regir en todo momento, lo que presupone la existencia de cauces de revisión para lograr eliminar, en atención a lo querido por el art. 40.1 LOTC, todo efecto de la norma declarada inconstitucional”.

Y, en cuanto a la forma de proceder a dicha revisión, afirma el TC que “los medios de revisión de los actos de aplicación de los tributos legalmente previstos en nuestro ordenamiento tributario de cara a la obtención de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas varían según se trate de autoliquidaciones (de los obligados tributarios) o de liquidaciones (de la administración tributaria)”.

En caso de liquidaciones firmes, considera el Tribunal que dicha revisión *“podrá llevarse a efecto, si los actos no fuesen firmes, mediante el recurso de reposición (art. 223.1 LGT) y la reclamación económico-administrativa (arts. 226 y 235.1 LGT), (...) y si fuesen firmes, a través de los procedimientos especiales de revisión, concretamente, mediante la revisión de actos nulos (art. 217 LGT) o la revocación de actos anulables (art. 219 LGT).”*

Por tanto, es el propio Tribunal Constitucional el que habilita la vía de la nulidad de pleno derecho, y de la revocación, para revisar las liquidaciones firmes de plusvalía municipal, en supuestos de transmisiones en pérdidas (STC 59/2017).

# RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES DE INTERÉS

## IRPF: VALOR DE ADQUISICIÓN EN IRPF DE UN INMUEBLE OBTENIDO POR PACTO SUCESORIO DE MEJORA SI SE TRANSMITE EN 2022

### CONSULTA VINCULANTE V1977-22, DE 16 DE SEPTIEMBRE DE 2022

Cuando se efectúa la transmisión mediante pacto de mejora, la hija mejorada sólo se subroga en la posición de los padres mejorantes en cuanto al valor y fecha de adquisición del inmueble, si ese valor fuera inferior al resultante de la aplicación de las normas del ISD en la fecha de la transmisión mediante pacto de mejora.

El interesado, adquirió en 2019 un inmueble propiedad de sus padres mediante pacto sucesorio de mejora, se pretende su transmisión en 2022, su valor de adquisición a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante de su futura transmisión por la mejorada, se rige por el *apartado 4 de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021* establece para las transmisiones de bienes —*adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente*— que se efectúen con posterioridad a su entrada en vigor (11 de julio de 2021) que la nueva redacción del párrafo segundo del *artículo 36 de la LIRPF* solo es de aplicación a las transmisiones de bienes efectuadas con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente.

Para determinar el valor de adquisición del inmueble, a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante de su transmisión por la consultante (la mejorada), si esta se efectúa en 2022, esto es, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio (año 2019), y sin haber fallecido los causantes, debe tenerse en cuenta que **la mejorada se subroga en la posición de los mejorantes (los padres) en cuanto al valor y fecha de adquisición del inmueble, solo cuando este valor fuera inferior al resultante de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se efectúo la transmisión mediante pacto de mejora**

## **IRPF: ES SUSCEPTIBLE DE TRANSMISIÓN "MORTIS CAUSA" EL DERECHO DE COMPENSACIÓN DE LAS PÉRDIDAS PATRIMONIALES DERIVADAS DE ACCIONES.**

En efecto, se trata de determinar si cabe rectificar en una autoliquidación en la que se declararon unas ganancias patrimoniales, procedentes de unas acciones heredadas, con las pérdidas patrimoniales a compensar por la causante de la actora, debiendo decidir si cabe en el IRPF de 2015 de la actora la compensación entre las ganancias declaradas y las pérdidas mencionadas.

El TSJ entiende que si la actora sometió a gravamen del IRPF las ganancias patrimoniales de las acciones heredadas de su madre, por la misma razón podía compensar las pérdidas patrimoniales de esas acciones, pues la recurrente sucedió a su madre en sus derechos y obligaciones, posibilitando tal compensación el artículo 50 de LIRPF, cuando regula la base liquidable general y del ahorro en caso de resultar negativa, indicando que *"si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes"*.

Así pues, resulta patente que la actora erró al realizar su autoliquidación del IRPF de 2015, puesto que debió someter a tributación las acciones heredadas de su madre y la ganancia patrimonial que suponían, entendida como el saldo neto, lo que debió incluir por compensación las pérdidas arrastradas desde 2012 en la base liquidable, lo que viene a respaldar su posterior solicitud de rectificación de dicha autoliquidación a fin de corregir el citado error.

Concluimos, **el derecho a compensar será transmisible "mortis causa"** conforme a las reglas generales del derecho común, que establecen la sucesión tanto en los derechos como en las obligaciones que no se extingan por la muerte (los citados arts. 659 y 661 del Código civil), siendo los sucesores del causante sujetos pasivos, a todos los efectos, tanto de las obligaciones tributarias como de los derechos de igual naturaleza, subrogándose en la misma situación jurídica que ocupaba dicho causante ( *artículo 661 Código Civil y art. 39 de la Ley General Tributaria*).

## **EL SUPREMO EXAMINA LOS REQUISITOS QUE NO PUEDEN ELUDIR LOS AVISOS DE LLEGADA DE CORREOS EN LOS SEGUNDOS INTENTOS DE ENTREGA DE LAS NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS**

*Cuando la notificación se hace a través del servicio de correos es imperativo dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, debiendo constar en el mismo, además de la dependencia y plazo de permanencia en lista de la notificación, las circunstancias expresadas relativas al segundo intento de entrega, y este deber formal no puede sustituirse con igual fuerza probatoria con la mención de "no retirado".*

No solo es esencial la demostración del intento de entrega por dos veces de las cartas certificadas, sino también la prueba de la entrega del "aviso de llegada" mediante su introducción en el buzón o casillero correspondiente, o por otro medio, pues del cumplimiento de ese requisito **depende que el destinatario tenga conocimiento del intento de notificación y pueda acudir en plazo a la Oficina de Correos correspondiente a recoger el envío**, trámite indispensable para que, en caso de no efectuarse tal recogida, el Servicio de Correos pueda devolver el certificado al remitente como correspondencia caducada.

La constancia de estos extremos es una condición inexcusable para entender que concurren los requisitos para la práctica de la notificación edictal, como forma subsidiaria de la personal.

La acreditación de los intentos de notificación fallidos debe efectuarse conforme a los requisitos exigidos en el *artículo 42.2 y 42.3 Real Decreto 1829/1999*, pues la *regulación de la Ley 30/1992* no es agota en ella sus efectos, sino que ha de entenderse completada por las normas reguladoras de los concretos servicios que efectúan la notificación.

Y si se dan irregularidades sustanciales en las notificaciones debe presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión, - salvo prueba en contrario a cargo de la Administración-.

El hecho de no retirar la notificación significa que con carácter previo se dejó aviso, con indicación del plazo y de la dependencia donde estaba, lo que no es suficiente para colmar los requisitos; no basta con una mera referencia "No retirado" si no va acompañado de otros hechos relevantes.

Cuando la notificación se hace a través del servicio de correos es imperativo dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, debiendo constar en el mismo, además de la dependencia y plazo de permanencia en lista de la notificación, las circunstancias expresadas relativas al segundo intento de entrega, y **este deber formal no puede sustituirse con igual fuerza probatoria con la mención de "no retirado"**.

## **IVA: EXTINCIÓN DE LA DEUDA POR IVA DEL PROVEEDOR DE UN SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES POR LA NOTIFICACIÓN AL CLIENTE MOROSO DEL CESE DEFINITIVO DE LAS ACCIONES DE COBRO**

*Extinción de la deuda por IVA del proveedor de un servicio de telecomunicaciones por la notificación al cliente moroso del cese definitivo de las acciones de cobro*

**Consulta Vinculante V1941-22, de 12 de Septiembre de 2022, de la SG de Consumo**

Se plantea consulta sobre la **forma de recuperar el IVA** una mercantil que presta servicios de telecomunicaciones a consumidores finales y empresarios o profesionales, en supuestos de impagos por parte de sus clientes.

Así pues, se inicia un procedimiento de cobro mediante actuaciones propias que suele finalizar con la baja del servicio del cliente y su inclusión en un fichero de morosos; y posteriormente o en paralelo, intenta el cobro de la deuda pendiente mediante algunas Entidades de Gestión de Cobro y, si en un plazo de cinco años no se ha cobrado, deja de encomendar definitivamente la gestión y contabiliza como fallidos los créditos remitiendo una comunicación al cliente notificándole la consideración de su crédito como incobrable.

Indica la Dirección General de Tributos, que al cese de las acciones de cobro y la extinción de la deuda, pueden rectificarse las cuotas del IVA repercutidas como consecuencia de la modificación de la base imponible en el plazo de cuatro años y si como consecuencia de la rectificación se llega a una modificación de las cuotas repercutidas a la baja, hay un plazo de un año para regularizar la situación tributaria.

Este debe ser el procedimiento ante la situación de impago de un crédito incobrable porque el ingreso de las cuotas devengadas de IVA, correspondientes a las prestaciones de servicios de telecomunicaciones originarias no se produjo de manera indebida sino conforme a derecho y a las circunstancias concurrentes en el momento del pago de dichas cuotas, la rectificación sólo se podría realizar por el procedimiento establecido en la *letra b) del apartado 5 del artículo 89 de la Ley del Impuesto*.

En supuestos como el planteado se produce una causa de modificación de base imponible en virtud del *artículo 80.Dos*, y la condonación de la deuda por impago determinará la modificación de la base imponible en dicha cuantía por modificación del precio de la operación.

Sobre la cuestión se ha pronunciado el TJUE y el TEAC diferenciando entre los supuestos de modificación de base imponible por impago y por resolución contractual señalando que negar la posibilidad de rectificar la base imponible por incumplimiento no implica, necesariamente, que el sujeto pasivo no pueda rectificar la base imponible, sino que tan sólo se lo impide en un determinado momento, pero no en un momento posterior.

Por ello, cuando un cliente de un servicio de telecomunicaciones no realiza el pago de la contraprestación del suministro, habiéndose devengado las cuotas del Impuesto correspondiente a dicho suministro y produciéndose, por dicho motivo, la resolución contractual y el impago definitivo de la deuda y su extinción, **la prestadora del servicio sí puede modificar la base imponible conforme al artículo 80.Dos de la Ley del Impuesto en la parte que corresponda.**

Esta modificación de la base imponible como consecuencia de impagos no cambia la calificación originaria de la prestación de servicios, producida en el momento de su devengo, que no pasa a considerarse como una prestación de servicios gratuita que pudiera calificarse como un autoconsumo de servicios en los términos previstos en el artículo 12.3º de la Ley 37/1992, pues en todo caso **se trata de un supuesto de modificación de la base imponible de una prestación de servicios devengada conforme a derecho.**

La rectificación de las referidas cuotas del Impuesto como consecuencia de la extinción definitiva de los créditos impagados **deberá producirse en un plazo máximo de cuatro años desde la notificación al deudor de que la deuda queda extinguida como consecuencia del cese definitivo de las acciones de cobro.**

Aclara la DGT que existen pues dos plazos sucesivos: **el primero para rectificar las cuotas impositivas repercutidas**, que es de **cuatro años**, con independencia de si la rectificación es al alza o a la baja, y otro, para que **el sujeto pasivo regularice su situación tributaria**, en cuyo caso, si la rectificación implica una minoración de las cuotas repercutidas y opta por llevar a cabo la regularización mediante declaración-liquidación, **dispone de un año para obtener la devolución de las cuotas ingresadas en exceso** en las arcas públicas, cuotas que, por lo demás, debe reintegrar al destinatario de la operación en cuanto implicaron un exceso.