



# Boletín de Actualización Fiscal

Número 126

Junio  
2023

Abogados

Sentencia de 6 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 8550/2021. En supuestos de operaciones vinculadas, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el art. 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción.

Sentencia de 8 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 6528/2021. Es la Administración tributaria y no el contribuyente, quien debe probar los presupuestos de aplicación de la cláusula antiabuso acudiendo a los distintos medios de información previstos en los convenios internacionales.

Sentencia de 8 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 5002/2021. En supuestos de simulación, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 LGT debe ser la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas.

Sentencia de 3 de mayo de 2023 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 524/2019. La Audiencia Nacional modifica su criterio y avala que el artículo 90.3 del TRLIS limite la compensación de bases imponibles negativas en sede de la entidad adquirente.

Sentencia 2309/2023, de 26 de abril, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 758/2020 cambia de criterio solamente cinco meses después de su anterior pronunciamiento y concluye que la conducta tipificada en el art. 196.1 LGT relativa a "imputar incorrectamente bases imponibles o resultados a los socios" comprende todos los supuestos en lo que la UTE imputa "incorrectamente" una base imponible, tanto por imputar un porcentaje incorrectamente como por imputar una base imponible inferior por haber determinado incorrectamente la base imponible.

Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 (R.G. 2478/2022). El TEAC determina que la existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del TS sobre la misma cuestión de fondo plantea un problema directamente relacionado con el principio de confianza legítima respecto de las actuaciones realizadas por el obligado tributario amparadas por el criterio jurisprudencial vigente en el momento de presentación de su autoliquidación.



## Contenido

### Propuestas normativas y legislación.....

- ▶ Orden HFP/528/2023, de 22 de mayo, 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 participes, 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» .....7
- ▶ Orden HFP/583/2023, de 7 de junio, por la que se eleva a 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponde a las CCAA .....8
- ▶ Orden HFP/587/2023, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 718 «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», se determina el lugar, forma y plazos de su presentación, las condiciones y el procedimiento para su presentación .....9
- ▶ Orden HFP/626/2023, de 14 de junio, por la que se aprueban las normas de desarrollo en relación a los movimientos de envíos garantizados, los modelos 504 «Solicitud de autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea», 505 «Autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea», 507 «Solicitud de devolución en el sistema de envíos garantizados», se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el registro territorial .....10

- ▶ Proyecto de Real Decreto por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas y se modifica 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 Del Consejo, de 22 de marzo de 2021, que modifica la Directiva 2011/16/UE Relativa a la cooperación en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias ..... 11
- ▶ Proyecto de Real Decreto, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre ..... 13
- ▶ Borrador del Proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas en lo referido a la facturación electrónica entre empresas y profesionales ..... 14
- ▶ Proyecto de Orden por la que se modifican la Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 117, 123, 124, 126, 128 y 300 y se establecen medidas para la promoción y ampliación de la presentación telemática de determinadas autoliquidaciones, resúmenes anuales y declaraciones informativas de carácter tributario; la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 “IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso” y el modelo 296 “IRNR. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta”; la Orden EHA/3377/2011, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del IRPF y sobre determinadas rentas del IS y del IRNR, correspondiente a EP, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador, y por la que se modifican los diseños físicos y lógicos del modelo 291, aprobado por Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre y del modelo 196 aprobado por Orden EHA/3300/2008, de 7 de noviembre y 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 ... 15
- ▶ Proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo 379 “declaración informativa sobre pagos transfronterizos” y se determinan la forma y procedimiento para su presentación ..... 17

- ▶ Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta y la Orden HAP/2368/2013, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el Modelo 270, «Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta. gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación .....17

- ▶ Resolución de 25 de mayo de 2023, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2023 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas .....19

## **Tribunales Nacionales**.....

- ▶ Sentencia de 5 de mayo dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 7851/2021. El cónyuge que ha abandonado el domicilio por separación, divorcio o nulidad del matrimonio puede aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual .....20

- ▶ Sentencias de 30 de mayo de 2023 dictadas por el Tribunal Supremo, en los recursos de casación 1602/2022, 2323/2022 y 2961/2022. Las empresas hoteleras pueden reducir su cuota del IAE por el tiempo que sufrieron la paralización de su actividad durante la pandemia.....21

- ▶ Sentencia de 6 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 8550/2021. En supuestos de operaciones vinculadas, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el art. 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción.....22

- ▶ Sentencia de 8 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 6528/2021. El TS reafirma la doctrina del TJUE de que es la Administración tributaria y no el contribuyente, quien debe probar los presupuestos de aplicación de la cláusula antiabuso acudiendo a los distintos medios de información previstos en los CDI o la Directiva de Intercambio de información .....23

- ▶ Sentencia de 8 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 5002/2021. En supuestos de simulación, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 LGT debe ser la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas.....24

- ▶ Sentencia 1918/2023 de 29 de marzo de 2023, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 897/2019. La AN considera que las rentas satisfechas por los servicios prestados por una entidad con domicilio en Reino Unido deben calificarse como cánones, por la categorización del software como “adaptado” .....24

▶ Sentencia 2309/2023, de 26 de abril, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 758/2020, en la que cambia de criterio solamente cinco meses después de su anterior pronunciamiento y concluye que la conducta tipificada en el art. 196.1 LGT relativa a “imputar incorrectamente bases imponibles o resultados a los socios” comprende todos los supuestos en lo que la UTE imputa “incorrectamente” una base imponible, tanto por imputar un porcentaje incorrectamente como por imputar una base imponible inferior por haber determinado incorrectamente la base imponible .....	25
▶ Sentencia 2244/2023, de 19 de abril, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 811/2019 sobre si la exención prevista en el art. 14.1.c) de la LIRNR vulnera la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de capitales reguladas en los artículos 31 y 40 del Acuerdo EEE .....	26
▶ Sentencia de 1 de febrero de 2023, dictada por el TSJ de Baleares, en el recurso contencioso-administrativo 432/2020. Resulta extensible el límite conjunto IRPF/IP previsto en el art. 31 de la LIP a los sujetos pasivos del IP que tributen por obligación real .....	28
▶ Sentencia de 3 de mayo de 2023 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 524/2019. La Audiencia Nacional modifica su criterio y avala que el artículo 90.3 del TRLIS limite la compensación de bases imponibles negativas en sede de la entidad adquirente. ....	29
▶ Resolución del TEAC de 28 de marzo de 2023 (R.G. 4045/2020). Cómputo de permanencia en territorio español a efectos de determinar la residencia fiscal en España.....	31
▶ Resolución del TEAC de 25 de abril de 2023 (R.G. 6448/2021). El TEAC considera que no procede la modificación de créditos fiscales ya aplicados por la entidad en sus declaraciones posteriores, una vez iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos .....	32
▶ Resolución del TEAC de 23 de mayo de 2023 (R.G. 5642/2022). Regularización de cuotas de IVA no devengadas y, por ende, indebidamente repercutidas. Regularización íntegra. Cambio de criterio .....	33
▶ Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 (R.G. 8646/2022). En los supuestos de guarda y custodia compartida de los hijos tras una sentencia de nulidad, separación o divorcio, el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes regulado en el art. 58 LIRPF corresponde a ambos progenitores por partes iguales, con independencia del tiempo concreto de convivencia con uno u otro.....	34
▶ Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 (R.G. 10590/2022). Aplicación del mínimo por descendientes del art. 58 de la LIRPF y del régimen previsto para las anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial en los artículos 64 y 75 de dicha norma .....	35
▶ Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 (R.G. 2478/2022). El TEAC determina que la existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del TS sobre la misma cuestión de fondo plantea un problema directamente relacionado con el principio de confianza legítima respecto de las actuaciones realizadas por el obligado tributario amparadas por el criterio jurisprudencial vigente en el momento de presentación de su autoliquidación.....	37

## **Consultas DGT .....**

- ▶ Consulta V1258-23, de 12 de mayo de 2023. Deducibilidad fiscal de las rentas negativas derivadas de la extinción de una sociedad extranjera de acuerdo con lo dispuesto en el art. 21.8 de la LIS .....39
- ▶ Consultas vinculantes de la DGT V1275-23, del 12 de mayo de 2023 y V1335-23, del 18 de mayo de 2023. Aclaración sobre el tratamiento de la reversión de los deterioros contables realizados en los activos de una SOCIMI debido a la situación económica ocasionada por el COVID-19, con el objeto de mitigar el impacto negativo en la liquidez en caso de que dichas reversiones contables se consideren a los efectos de la obligación de distribución de beneficios recogida en el art. 6 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las SOCIMI (Ley SOCIMI) .....40

## **Otras cuestiones de interés .....**

- ▶ Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016. Notificación de España al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su art. 35.7 .....41
- ▶ Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una reducción más rápida y segura de las retenciones excesivas practicadas en origen .....41
- ▶ Propuesta de Recomendación del Consejo sobre el desarrollo de las condiciones marco de economía social.....42

## **Novedades fiscales de otras jurisdicciones .....**

- ▶ Países Bajos envía a Parlamento un proyecto de ley para implementar el acuerdo global de BEPS 2.0 – Pilar Dos .....44
- ▶ Tailandia anuncia nuevas medidas para las empresas afectadas por el impuesto mínimo global en el marco del acuerdo global BEPS 2.0 – Pilar Dos .....44



## Propuestas normativas y legislación

**Orden HFP/528/2023, de 22 de mayo, 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»**

El 30 de mayo de 2023, con entrada en vigor al día siguiente y aplicación por primera vez a las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2023, que se presentarán a partir de 2024, se ha publicado en el BOE la mencionada Orden cuya finalidad es la modificación, a través de su artículo único, de la Orden HFP/823/2022, de 24 de agosto por la que se aprueba el modelo 345, y establecer las condiciones y el procedimiento para su presentación.

Esta necesaria modificación surge tras las novedades introducidas por (i) la 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 el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, como por (ii) la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, que han modificado la Ley 35/2006, de 28 de

noviembre, del IRPF y las leyes de los IS, IRNR y sobre el IP, además de por (iii) el Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Para mayor detalle nos remitimos al Boletín de Actualización Fiscal publicado por EY en el mes de [septiembre de 2022](#), así como [diciembre de 2022](#) y [enero de 2023](#).

En consecuencia, se hace necesaria una nueva modificación del modelo 345 con el propósito de adaptar y precisar la redacción de los actuales diseños de registro de dicho modelo y la información que debe cumplimentarse en el mismo, a todos los supuestos recogidos en el apartado 1 del artículo 52 y en la disposición adicional decimosexta de la LIRPF.

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

**Orden HFP/583/2023, de 7 de junio, por la que se eleva a 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponde a las CCAA**

El 10 de junio de 2023, con entrada en vigor al día siguiente, se ha publicado en el BOE la mencionada Orden cuya finalidad reside en hacer extensivo el límite de dispensa de garantías de 50.000 euros introducido por la Orden HFP/311/2023, de 28 de marzo, a las solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos de deudas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las CCAA, con independencia que las mismas se encuentre en periodo voluntario de pago que en periodo ejecutivo. Lo anterior sin perjuicio del mantenimiento de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud.

Concretamente, la citada Orden HFP/311/2023, de 28 de marzo, en vigor desde el pasado 25 de abril, elevó el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias desde el importe de 30.000 euros inicialmente establecido a los 50.000 euros. A estos efectos nos remitimos al Boletín de Actualización fiscal publicado por EY en [abril de 2023](#).

Con la publicación de la mencionada Orden queda derogada la anterior Orden HAP/347/2016, de 11 de marzo, por la que se elevaba a 30.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas derivadas de tributos cedidos cuya gestión recaudatoria corresponda a las CCAA, en relación con los aplazamientos y fraccionamientos que constituyen su ámbito de aplicación.

No obstante, cabe destacar que en el caso de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que se encuentren en tramitación en el momento de entrada en vigor de la mencionada Orden, éstas seguirán rigiéndose por lo establecido en la normativa vigente a la fecha de presentación de la correspondiente solicitud.

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

## **Orden HFP/587/2023, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 718 «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas», se determina el lugar, forma y plazos de su presentación, las condiciones y el procedimiento para su presentación**

El 9 de junio de 2023, con entrada en vigor al día siguiente, se ha publicado en el BOE la mencionada Orden, cuya finalidad es la aprobación del modelo 718 relativo al ITSGF y la determinación del lugar, forma, plazo, condiciones y procedimiento de presentación del mismo.

Con anterioridad a la aprobación de dicha Orden, planteaba dudas la interpretación del apartado Doce.1 del art. 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que se crea el ITSGF, que establecía el límite de la cuota del ITSGF respecto a las cuotas del IRPF y del IP. La cuestión conflictiva residía en el hecho de si, a los efectos del límite previsto en el citado artículo, debía tomarse en consideración la cuota íntegra del IP o la cuota efectivamente satisfecha.

Tras la aprobación de la Orden, se confirma que, a efectos del cómputo del límite de la suma de cuotas íntegras del IRPF, IP y del ITSGF, debe tenerse en cuenta la cuota íntegra del IP (es decir, la casilla [40] del modelo 714 relativo a la declaración del IP) y no la cuota efectivamente satisfecha (casilla [55] de la declaración del IP).

Asimismo, la mencionada Orden establece que:

- ▶ Estarán obligados a presentar el modelo 718 los sujetos pasivos del ITSGF aprobado por 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, aprueba el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Para mayor información nos remitimos a la [Alerta Fiscal](#) publicada por EY.
- ▶ El plazo de presentación del mencionado modelo se fija entre los días 1 y 31 de julio del año siguiente a la fecha de devengo del mismo. No obstante, en el caso de domiciliación bancaria, el plazo de presentación será el comprendido entre los días 1 y 26 de julio.
- ▶ El modelo deberá presentarse de manera obligatoria por vía telemática a través de internet.

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

**Orden HFP/626/2023, de 14 de junio, por la que se aprueban las normas de desarrollo en relación a los movimientos de envíos garantizados, los modelos 504 «Solicitud de autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea», 505 «Autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea», 507 «Solicitud de devolución en el sistema de envíos garantizados», se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el registro territorial**

El 17 de junio de 2023 se publicó en el BOE la citada Orden, cuya entrada en vigor se produjo al día siguiente de su publicación, la cual surge con motivo de la reciente aprobación de la Ley 11/2023, de 8 de mayo, de trasposición de Directivas de la UE en materia de accesibilidad de determinados productos y servicios, migración de personas altamente cualificadas, tributaria y digitalización de actuaciones notariales y registrales; y por la que se modifica la Ley 12/2011, de 27 de mayo, sobre responsabilidad civil por daños nucleares o producidos por materiales radiactivos. Para mayor detalle a estos efectos nos remitimos al Boletín de Actualización fiscal publicado por EY el pasado [mes de mayo de 2023](#).

Entre las novedades incluidas en el citado texto normativo cabe destacar la nueva definición del procedimiento de envíos garantizados, la inclusión en la normativa española de las nuevas figuras de «expedidor y destinatario certificado» y la desaparición de la figura del «receptor autorizado» de forma que se hace necesaria la aprobación de nuevas normas de desarrollo (modelos 504, 505 y 507), la determinación de la forma y procedimiento para su presentación y la regulación de la inscripción en el registro territorial.

Entre otras, la mencionada Orden, introduce las siguientes novedades:

- ▶ Aprobación de los modelos 504: «Solicitud de autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea», 505: «Autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a o procedentes del resto de la Unión Europea», 507 «Solicitud de devolución en el sistema de envíos garantizados».
- ▶ La obligatoriedad de la cumplimentación de las diferentes solicitudes de inscripción en el registro territorial, de autorización de expedición o recepción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación del resto de la Unión Europea y solicitud de devolución en el sistema de envíos garantizados, a través de la sede electrónica de la AEAT, por parte de (i) los expedidores o destinatarios certificados, (ii) los representantes voluntarios de los obligados tributarios con poderes o facultades para presentar electrónicamente en nombre de los mismos declaraciones y autoliquidaciones ante la AEAT, (iii) las personas o entidades que ostenten la condición de colaboradores sociales en la aplicación de los tributos.
- ▶ La obligatoriedad de solicitar la inscripción en el registro territorial de la Oficina Gestora de impuestos especiales donde radique su domicilio fiscal, tanto de los

expididores, como los destinatarios certificados, al tiempo que se establecen las pautas para tramitar la misma.

- ▶ Las obligatoriedades relativas a los códigos de inscripción de expedidor o destinatario certificado habitual.
- ▶ El deber de los expedidores o destinatarios certificados habituales que cesen en el ejercicio de su actividad, de solicitar la baja en el registro territorial en el plazo de un mes desde la fecha del cese.
- ▶ El deber de presentar por medios telemáticos en la Oficina Gestora correspondiente al lugar desde donde se pretende expedir o recibir los productos, una solicitud de autorización de expedición o recepción, por aquellos expedidores y destinatarios certificados que, de manera ocasional, deseen expedir o recibir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera del régimen suspensivo.
- ▶ Pautas para la solicitud de devolución de los impuestos especiales de fabricación en el sistema de envíos garantizados.

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

**Proyecto de Real Decreto por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas y se modifica 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 Del Consejo, de 22 de marzo de 2021, que modifica la Directiva 2011/16/UE Relativa a la cooperación en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias**

El mencionado Proyecto de Real Decreto, sometido a trámite de información pública el pasado 9 de junio de 2023, tiene por objeto establecer las normas y la forma en la que los operadores de plataformas digitales podrán actuar con la debida diligencia en relación con los “vendedores” y cumplir así con sus obligaciones de información ante la Administración Tributaria.

Este Real Decreto establece las normas y procedimientos de diligencia debida señalados en la Directiva (UE) 2021/514, del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC 7), que, junto a la normativa legal sobre dichas materias contenida en la LGT, completan la transposición de la citada Directiva (UE) 2021/514, al mismo tiempo que lleva a cabo la implantación del Acuerdo multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales en el ámbito de la OCE, suscrito por España y bajo el amparo del cual se publicó el Modelo de Reglas de comunicación de información por parte de operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico, sustancialmente similar al contenido de la DAC 7.

A la vista del Real Decreto que se pretende aprobar, las normas y procedimientos de diligencia debida se deben implantar por parte de los operadores de plataformas con obligación de comunicación, teniendo en cuenta una doble perspectiva:

- ▶ Deberán desplegar una actividad de recopilación de datos identificativos de los vendedores que utilicen las plataformas que ellos operan.
- ▶ Deberán verificar los citados datos, alcanzando especial importancia la residencia del vendedor, ya que el mismo determina el Estado miembro de la UE al que se deberá transmitir la información.

El procedimiento de diligencia deberá aplicarse antes del 31 de diciembre del año natural respecto al cual se lleva a cabo la comunicación.

De acuerdo con lo anterior, se establece una nueva obligación de información y comunicación en la legislación española para aquellos “operadores de plataformas obligados a comunicar información” ante la AEAT relativa a la actividad desarrollada a través de la plataforma que operan.

Es necesario tener en cuenta que no serán objeto de la obligación de comunicación los considerados “operadores de plataforma excluidos” los cuales son aquellos operadores que no tienen “vendedores sujetos a comunicación de información”.

Por todo ello, se introducen diversas modificaciones en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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, entre las cuales se encuentran las siguientes:

- ▶ Se introduce la obligación de comunicar la titularidad real de las personas jurídicas y entidades.
- ▶ Se modifica el régimen jurídico de la obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal con el objetivo de que la AEAT española pueda disponer de la información necesaria para intercambiar información con las jurisdicciones firmantes de los mecanismos regulados en el Acuerdo mencionado.
- ▶ Se elimina la obligación del intermediario eximido de la obligación de información por el deber de secreto profesional de comunicar su exención al resto de intermediarios u obligados interesados (siempre que no sean sus clientes).

En adición a lo anterior, se modifican las posibles actuaciones durante el procedimiento de inspección para el caso de que se dé un supuesto de responsabilidad tributaria.

Por último, como consecuencia de la aprobación de la Directiva (UE) 2015/2366 del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de noviembre de 2015 sobre servicios de pago en el mercado interior, se incluye a las entidades de pago y de dinero electrónico como posibles entidades prestadoras del servicio de caja y colaboradoras de recaudación.

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

**Proyecto de Real Decreto, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre**

El 29 de mayo de 2023 fue sometido a trámite de información pública el mencionado Proyecto, que tiene por objeto la modificación del Reglamento del IVA, el Reglamento de los Impuestos Especiales y el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición indirecta.

Entre otras, el Proyecto introduce las siguientes modificaciones:

- ▶ Reglamento del IVA: modificación de los arts. 9, 11, 24, 28, 30 bis, 79, 80, 82 y de su Disposición Adicional cuarta, a la vez que se añade un nuevo art. 62 ter, para adaptar la normativa a las modificaciones incluidas en la LIVA por:
  - ▶ La Ley 11/2023, de 8 de mayo, de trasposición de Directivas de la Unión Europea en materia de accesibilidad de determinados productos y servicios, migración de personas altamente cualificadas, tributaria y digitalización de actuaciones notariales y registrales,
  - ▶ la Ley 12/2011, de 27 de mayo, sobre responsabilidad civil por daños nucleares o producidos por materiales radiactivos, que transpone parcialmente al ordenamiento jurídico nacional la Directiva (UE) 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago, y
  - ▶ la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, para la armonización y adaptación de su contenido a la normativa aduanera comunitaria, así como en materia de recuperación por el sujeto pasivo del IVA devengado de créditos incobrables, y en relación con la exclusión de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a los servicios de mediación inmobiliaria efectuados por personas o entidades no establecidos, debiendo acotarse el concepto de adquisiciones intracomunitarias de servicios exclusivamente a los supuestos en los que el sujeto pasivo sea el destinatario.
- ▶ Reglamento de los Impuestos Especiales: se modifican los arts. 9, 26, 39, 45 y 123 bis para hacer extensiva la obligación del uso de precintas en la circulación de todas las labores del tabaco fuera del régimen suspensivo prevista en la Orden HAC/1365/2018, de 12 de diciembre, la cual establece que, en España, todos los elementos de autenticación exigidos como medida de seguridad se incluyan en las marcas fiscales de los productos del tabaco, en línea con las exigencias derivadas de la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, y la Decisión de Ejecución (UE) 2018/576, de la Comisión, de 15 de diciembre de 2017.
- ▶ Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa: modificación del art. 52, relativo a la tramitación del procedimiento, para recoger la obligación de que las autoridades competentes comuniquen las causas de terminación del procedimiento amistoso a las demás autoridades competentes

de los Estados miembros afectados, completando así la adecuada transposición de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

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

**Borrador del Proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas en lo referido a la facturación electrónica entre empresas y profesionales**

El pasado 15 de junio se publicó el presente borrador por el que se prevé implementar la normativa de desarrollo de la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas en lo referido a la facturación electrónica entre empresas y profesionales. Para más información sobre esta Ley 18/2022 nos remitimos a la Alerta publicada por [EY](#) el pasado 30 de septiembre de 2022.

El citado borrador tiene por objeto la regulación de lo que debe entenderse como factura electrónica entre empresarios y profesionales así como los aspectos relacionados con la sintaxis para el mensaje de factura electrónica, la regulación de la obligación de las plataformas de facturación electrónica privada de admitir las solicitudes de interconexión que les haga cualquier otra plataforma privada, la creación de la solución pública de facturación electrónica que gestionará la AEAT, la regulación de la obligación de informar sobre el momento del pago efectivo de las facturas recibidas a la vez que se habilitan las vías para hacerlo y el establecimiento de los requisitos para operar como plataforma de intercambio de facturas electrónica.

Se prevé que la entrada en vigor del citado Real Decreto, una vez aprobado, se producirá a los 12 meses de su publicación en el BOE.

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

**Proyecto de Orden por la que se modifican la Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 117, 123, 124, 126, 128 y 300 y se establecen medidas para la promoción y ampliación de la presentación telemática de determinadas autoliquidaciones, resúmenes anuales y declaraciones informativas de carácter tributario; la Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 “IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso” y el modelo 296 “IRNR. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta”; la Orden EHA/3377/2011, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario del IRPF y sobre determinadas rentas del IS y del IRNR, correspondiente a EP, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador, y por la que se modifican los diseños físicos y lógicos del modelo 291, aprobado por Orden EHA/3202/2008, de 31 de octubre y del modelo 196 aprobado por Orden EHA/3300/2008, de 7 de noviembre y 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**

El 16 de junio de 2023 fue sometido a trámite de audiencia e información pública el mencionado Proyecto, el cual tiene por objeto la modificaciones de las Ordenes EHA/3435/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 117, 123, 124, 126, 128 y 300 y se establecen medidas para la promoción y ampliación de la presentación telemática de determinadas autoliquidaciones, resúmenes anuales y declaraciones informativas de carácter tributario, EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 y el modelo 296, EHA/3377/2011, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 193 y se modifican los diseños físicos y lógicos del modelo 291 y del modelo 196, la EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de

no residentes y la EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la AEAT.

En concreto, el mencionado Proyecto introduce las siguientes modificaciones:

- ▶ Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre: sustitución del anexo II de la mencionada Orden que contiene el modelo 123, por el anexo I del mencionado Proyecto, con la finalidad de establecer mecanismos de mejora en la obtención de la información de la que dispone actualmente la AEAT, que posibiliten a su vez, una mayor eficacia en el control de las solicitudes de devolución de retenciones sobre dividendos a cuenta del IRNR.
- ▶ Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre. En el modelo 216, en línea con la modificación prevista para el modelo 123, también se realiza un desglose del importe total de retenciones e ingresos a cuenta en el correspondiente a dividendos y otras rentas de participación en fondos propios de entidades y el correspondiente a otras rentas. En cuanto al modelo 296, las modificaciones introducidas se refieren fundamentalmente a los rendimientos derivados de valores negociables que transitan por una cadena de intermediarios, situados tanto en España como en el extranjero. El objetivo es mejorar la trazabilidad de estos pagos en cadenas propio de este tipo de rendimientos, de forma que cada declarante informe del pagador anterior y, en el campo "Perceptor", del siguiente eslabón de la cadena de pago.
- ▶ Orden EHA/3377/2011, de 1 de diciembre. En relación con el modelo 293, se introducen nuevos campos en los diseños de registro y se modifican dos campos ya existentes (i) modificación del campo "Pago a un mediador" del modelo 193, (ii) modificación del campo "Pago" del modelo 193, (iii) creación de nuevos campos "Número de orden", "Nif del pagador anterior", "Fecha de devengo" y "Clave de mercado" en el modelo 193, (iv) actualización de las posiciones del campo "Blanco" del modelo 193.
- ▶ Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre: (i) nueva redacción del art. 2, relativo al contenido del modelo 210, (ii) introducción en el apartado 1º de la letra c) del art. 5, de la especificación de en el caso de agrupación anual, el plazo de presentación será los veinte primeros días naturales del mes de enero del año siguiente al de devengo, (iii) modificación de la redacción de los apartados 2 y 3 del art. 7, relativo a la documentación que debe adjuntarse a las autoliquidaciones del IRNR, por las rentas obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente, modelo 210, (iv) modificación de la redacción del apartado 1 del art. 12 de la mencionada Orden, relativo a las condiciones generales para la presentación telemática por Internet de las autoliquidaciones correspondientes a los modelos 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, (v) modificación de la letra c) del apartado 1, de la letra b) del apartado 2 y el apartado 6 del art. 13, relativo procedimiento para la presentación telemática por Internet de las autoliquidaciones correspondientes a los modelos 210, 211 y 213 del IRNR.
- ▶ Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio: modificación del anexo II relativo a los plazos generales de presentación telemática de autoliquidaciones con domiciliación de pago del modelo 210, los cuales, con carácter general, quedarían de la siguiente manera:
  - ▶ Rentas imputadas de inmuebles urbanos: desde el día 1 de enero hasta el 23 de diciembre.

- ▶ Rentas derivadas del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles con agrupación anual: desde el 1 al 15 de enero.
- ▶ Resto de tipo de rentas, excepto ganancias derivadas de la transmisión de bienes inmuebles: desde el día 1 hasta el día 15 de los meses de abril, julio, octubre y enero.

La entrada en vigor de la citada Orden se prevé para el día siguiente a su publicación en el BOE.

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

### **Proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo 379 “declaración informativa sobre pagos transfronterizos” y se determinan la forma y procedimiento para su presentación**

El mencionado Proyecto de Orden, sometido a trámite de audiencia pública el pasado 31 de mayo de 2023, tiene por objeto la aprobación del modelo 379 relativo a la “Declaración informativa sobre pagos transfronterizos” con el objetivo de permitir a los proveedores de servicios de pago cuyo Estado miembro de origen sea España a presentar una declaración informativa para informar a la AEAT de los registros que se deben mantener conforme a lo dispuesto en el art. 166 quater la LIVA. Con ello se persigue evitar la aparición de empresas fraudulentas que aprovechen el comercio electrónico para realizar pagos que no sean detectados por la AEAT derivados de actividades económicas no declaradas.

El modelo 379 tendrá una periodicidad trimestral y deberá presentarse, respecto de los pagos transfronterizos realizados en cada trimestre natural, en el plazo previsto en el Reglamento del IVA a estos efectos, necesariamente por vía telemática.

La entrada en vigor de la citada Orden se prevé para el 1 de enero de 2024 y será aplicable, por primera vez, a las declaraciones informativas correspondientes al primer trimestre del ejercicio 2024.

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

### **Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta y la Orden HAP/2368/2013, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el Modelo 270, «Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta. gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación**

El 30 de mayo de 2023 fue sometido a trámite de audiencia e información pública el mencionado Proyecto de Orden, el cual tiene por objeto la modificación de la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de Renta y la Orden HAP/2368/2013, de 13 de diciembre, por la que se aprueba el Modelo 270, «Resumen anual de retenciones e

ingresos a cuenta. gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

Las modificaciones en el modelo 190 son consecuencia de las recientes novedades introducidas en la LIRPF y en el RIRPF a través de las siguientes normas, las cuales hacen necesario adaptarlo:

- ▶ Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.
- ▶ Real Decreto 31/2023, de 24 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para dar cumplimiento a las medidas contenidas en el Estatuto del Artista en materia de retenciones.
- ▶ Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes.
- ▶ Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Por otro lado, las modificaciones del modelo 270 tienen su origen en la aprobación del Convenio de colaboración entre la Administración Tributaria y la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado.

En cuanto al modelo 190, se modifica el contenido de determinados campos (“Código provincia”, “Subclave”, “Clave de percepción”, “Ceuta y Melilla” y “Contrato o relación”) y se crea uno nuevo, denominado ““Retenciones e ingresos a cuenta ingresados en el Estado, en las Diputaciones forales del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra”. Asimismo, el campo de “Blancos” pasa a ocupar las posiciones 388-500.

Por su parte, en relación con el modelo 270:

- ▶ Se añade el campo “Periodo” del registro de declarante: Todos los declarantes consignaran 0A, salvo la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, que consignará los siguientes valores, en función del mes al que se refiera la presentación: ‘01’, ‘02’, ‘03’, ‘04’, ‘05’, ‘06’, ‘07’, ‘08’, ‘09’, ‘10’, ‘11’, ‘12’.
- ▶ Se añade una Disposición adicional única para señalar que la obligación de presentar el modelo por parte de la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado se entenderá cumplida con la remisión telemática de la información equivalente contenida en el Convenio de colaboración mencionado.

La entrada en vigor de la citada Orden se prevé para el día siguiente a su publicación en el BOE y será aplicable, por primera vez, para los modelos 190 y 270 correspondientes al ejercicio 2023 y cuyo plazo de presentación se inicie a partir del 1 de enero de 2024.

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

**Resolución de 25 de mayo de 2023, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2023 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas**

El 1 de junio se publicó en el BOE la Resolución de 25 de mayo, del Departamento de Recaudación de la AEAT, cuyo objetivo es la modificación del plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2023 relativos a las cuotas nacionales y provinciales, quedando fijado un nuevo plazo que comprenderá desde el 15 de septiembre hasta el 20 de noviembre de 2023.

Asimismo, la mencionada Resolución establece que el cobro de la cuotas nacionales y provinciales se deberá realizar mediante el documento de ingreso que el contribuyente reciba, a través de las entidades de crédito colaboradoras en la recaudación.

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



## Tribunales Nacionales

**Sentencia de 5 de mayo dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 7851/2021. El cónyuge que ha abandonado el domicilio por separación, divorcio o nulidad del matrimonio puede aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual**

El objeto del recurso de casación interpuesto se centra en determinar si la vivienda transmitida puede considerarse residencia habitual, a los efectos de disfrutar de la exención por reinversión contemplada en el art. 38 LIRPF, cuando en aquella no reside el cónyuge en el momento de la transmisión, ni ha vivido en la misma en los dos años anteriores, aunque en el momento de la transmisión la vivienda sea residencia habitual del otro cónyuge y de los hijos comunes.

En la resolución recurrida ante el Tribunal, se estimaba parcialmente el recurso contencioso-administrativo puesto que se entendía que una de las causas por las cuales la vivienda no perdía el carácter habitual y por ende, cabía la aplicación de la exención para ambos cónyuges, era cuando se producían situaciones que impedían la ocupación de la vivienda (art. 41 bis RIRPF), que en relación con el art. 55 de dicho Reglamento, sobre el examen del régimen de la deducción por inversión en vivienda, se entendía como una de las causas que evitaban la ocupación de la misma la separación judicial, viéndose obligado el cónyuge a abandonar la referida residencia, siempre y cuando el otro cónyuge y los hijos comunes permaneciesen en la residencia hasta el momento de la transmisión.

El Alto Tribunal, previo a asentar la doctrina jurisprudencial correspondiente, puntualiza que el examen del régimen de la deducción por inversión en vivienda habitual en comparación con el de la exención de las ganancias por reinversión puede ofrecer elementos orientadores para la interpretación de la voluntad del legislador, pero no permite equiparar los requisitos a efectos de la consideración de vivienda habitual, ya que son dos beneficios fiscales diferentes.

Así pues, el TS considera como punto de partida que el examen de las condiciones exigidas para la aplicación de la exención por reinversión de las ganancias patrimoniales obtenidas por la enajenación de la vivienda habitual se rige por el art. 38.1 de la LIRPF, que remite directamente al art. 41 y 41 bis del RIRPF.

En este sentido, el TS considera que no cabe una lectura aislada del artículo, concretamente del apartado 3 del art. 41 bis, donde se regula la actualidad del uso

como vivienda habitual al tiempo de la enajenación, sino que el artículo, como unidad normativa, conlleva a que no se limite la aplicación de este apartado a las situaciones de efectiva ocupación de la vivienda habitual, sino también aquellas que han sido asimiladas por los apartados 1 y 2 a la condición de inicio de la residencia como vivienda habitual y permanencia en tal concepto, como son las situaciones de separación, divorcio o nulidad.

Entiende el TS que no existe ningún elemento interpretativo en el art. 41 y 41 bis del RLIRPF, y tampoco en el art. 38.1 LIRPF, que justifique una ruptura de la asimilación del tratamiento tributario del ex cónyuge que permanece en la vivienda habitual, en su caso junto a los hijos comunes, con el otorgado al cónyuge que debe cesar en el uso de la vivienda habitual por la situación de divorcio, asimilación que se formula explícitamente para el requisito de inicio y mantenimiento en la ocupación de la vivienda habitual en los apartados 1 y 2 del art. art. 41 bis, y por remisión al conjunto, y por tanto a aquellos apartados, en cuanto al requisito de ocupación actual al tiempo de la enajenación

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

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

### **Sentencias de 30 de mayo de 2023 dictadas por el Tribunal Supremo, en los recursos de casación 1602/2022, 2323/2022 y 2961/2022. Las empresas hoteleras pueden reducir su cuota del IAE por el tiempo que sufrieron la paralización de su actividad durante la pandemia**

El objeto de los recursos de casación interpuestos consiste en determinar si la suspensión o limitación transitoria de la actividad de un determinado sector ordenada por el decreto de declaración del estado de alarma, en este caso por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, permite considerar que no se produjo el hecho imponible del IAE durante el periodo en el que estuvo vigente tal medida y, con base en ello, anular la liquidación del IAE en el ejercicio 2020.

Pues bien, las sentencias dictadas en el marco de los recursos 1602/2022 y 2323/2022, si bien consideran que se produjo el hecho imponible del impuesto en el ejercicio, permiten al contribuyente reducir las cuotas del IAE de manera proporcional a la suspensión o limitación transitoria de la actividad ordenada por el RD 463/2020, de acuerdo al régimen de paralización de industrias.

En ellas, el TS establece la siguiente doctrina:

- ▶ La paralización de actividad y el cierre de establecimientos ordenada por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, en particular su art. 10, apartados 1º y 4º, no determina, dadas sus fechas y el previo acaecimiento del devengo, la inexistencia, o no producción, del hecho imponible durante el periodo de inactividad.

- ▶ Procede, en cambio, la aplicación al caso del régimen de paralización de industrias que establece el apartado 4 de la regla 14 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, con rebaja de la parte proporcional de la cuota, según el tiempo que la industria, comercio o actividad hubiera dejado de funcionar.
- ▶ No es preciso, a tal efecto, ni probar en especial la paralización o cierre de la empresa, ni poner en conocimiento de la Administración tal cierre o inactividad, pues ambas circunstancias derivan directamente de la ley. En particular, para las actividades de hostelería o restauración, la única prueba exigible es la de la inexistencia de entrega a domicilio, aquí no controvertida.

Puede consultar las sentencias en los siguientes links: [enlace 1](#), [enlace 2](#) y [enlace 3](#).

Para un análisis más desarrollado, puede acceder a la alerta fiscal preparada por EY Abogados en este [enlace](#).

**Sentencia de 6 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 8550/2021. En supuestos de operaciones vinculadas, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el art. 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción**

El objeto del recurso de casación interpuesto se centra en determinar cuál es la base a tener en cuenta para el cálculo de la sanción por la infracción tributaria del art. 191.1 LGT, en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas.

En el debate casacional no se cuestiona la legalidad de la liquidación en sede de IRPF del recurrente, sino únicamente la sanción que se le impuso, tipificada en el art. 191 LGT, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo.

Un elemento clave en este recurso de casación y en la delimitación del tipo sancionador, es la existencia de operaciones vinculadas como presupuesto de resolución de la controversia. Tanto el Abogado del Estado como la parte recurrente asumen la hipótesis de estar en presencia de operaciones vinculadas excluyendo una situación de simulación.

Como consecuencia de esta asunción, existen dos figuras impositivas diferentes, por un lado la sociedad y por otro lado el socio, contribuyente del IRPF. Del análisis del supuesto de hecho, puede afirmarse que el recurrente, como sujeto pasivo contribuyente del IRPF, dejó de ingresar una parte de la deuda tributaria en su autoliquidación sin que quepa considerar, desde la perspectiva del art. 191 LGT, las vicisitudes derivadas de la autoliquidación de otro obligado tributario distinto, como es la sociedad. Dicho de otro modo, es la autoliquidación del socio, en sede de IRPF, la que determina la apreciación de la infracción del artículo 191.1 LGT.

El Alto Tribunal concluye indicando que, en supuestos de operaciones vinculadas en las que por diferencias en la valoración de tales operaciones, por un lado, se regulariza en el IS a la sociedad -devolviéndole las cantidades que procedan- y, por

otro lado, se regulariza a su socio en el IRPF -imputándole las rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada-, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el art. 191 LGT debe ser la cuantía no ingresada en la autoliquidación de la persona física como consecuencia de la comisión de la infracción, no pudiendo descontar la cuota a devolver resultante en el IS de la sociedad.

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

**Sentencia de 8 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 6528/2021. El TS reafirma la doctrina del TJUE de que es la Administración tributaria y no el contribuyente, quien debe probar los presupuestos de aplicación de la cláusula antiabuso acudiendo a los distintos medios de información previstos en los CDI o la Directiva de Intercambio de información**

El TS declara que la cláusula antiabuso del artículo 14.1.h) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en su redacción vigente antes del 1 de enero de 2015, es contraria al Derecho de la Unión Europea por establecer una presunción general de abuso o fraude y trasladar la carga de la prueba de la inexistencia de tal abuso al contribuyente. Así, la cláusula antiabuso debe interpretarse en el sentido de que la carga de la prueba del abuso corresponde a la Administración tributaria, que deberá acreditar en cada caso concreto la existencia de los elementos constitutivos de una práctica abusiva.

En su sentencia, el TS desestima el recurso de la Administración General del Estado, que en sede de inspección entendió que no era de aplicación la exención comprendida en el art. 14.1.h, porque la casa matriz carecía de una verdadera actividad económica, no existían motivos económicos válidos y el beneficiario último de los dividendos era un fondo canadiense.

En su razonamiento, el Alto Tribunal corrige su jurisprudencia previa (entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de 21 y 22 de marzo de 2012, rec. 5228/2008 y 1260/2009; y de 4 de abril de 2012, rec. cas. 3312/2008), y a la luz de la jurisprudencia del TJUE establecida en las sentencias del 7 de septiembre de 2017 (asunto C-6/16), de 20 de diciembre de 2017 (asunto C-504/16 y C-613/16) y de 26 de febrero de 2019 (asuntos 116/16 y 117/16), concluye que para justificar la aplicación de la cláusula antiabuso y denegar la aplicación de la exención, la Administración debe acreditar —atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto— la existencia de los elementos constitutivos de una práctica abusiva. No es posible amparar la denegación de la exención en presunciones generales de fraude sin que la Administración esté obligada a aportar pruebas o indicios del fraude o abuso, ni tampoco invertir la carga de la prueba, pues ello iría en detrimento de los objetivos de la Directiva Matriz-Filial.

En definitiva, la interpretación y aplicación de la cláusula antiabuso de la Directiva Matriz-Filial debe hacerse de forma restrictiva, al suponer una excepción a los beneficios de tal Directiva: solamente deberían quedar no exentos aquellos dividendos distribuidos a matrices europeas constituidas en una situación en la que la Administración pueda probar la existencia de un abuso de derecho.

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

**Sentencia de 8 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 5002/2021. En supuestos de simulación, la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 LGT debe ser la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad instrumental interpuesta, simulada, respecto de las mismas rentas**

La cuestión objeto del recurso de casación interpuesto se centra en identificar a la luz de los principios de proporcionalidad, íntegra regularización y buena administración, cuál debe ser la base de cálculo de la sanción tributaria prevista en el artículo 191 de la LGT en aquellos supuestos de regularización de operaciones vinculadas en las que, por diferencias en la valoración de tales operaciones, se imputa al contribuyente persona física rentas que fueron declaradas por la sociedad vinculada, determinando si aquella debe ser, bien la cantidad dejada de ingresar por la persona física o, por el contrario, la diferencia entre esta cantidad y la cantidad ingresada por la sociedad vinculada respecto de las mismas rentas. Pese a la literalidad del auto, se debe matizar que el supuesto de hecho subyacente es de regularización por simulación y no por operaciones vinculadas.

El Alto Tribunal concluye que, más allá de la doctrina legal sentada en la sentencia recaída en el rec. cas. 8550/2021, no está a voluntad de la Administración que tiene atribuida la potestad sancionadora subsumir la conducta infractora en los supuestos de operaciones vinculadas o simulación sin justificar suficientemente las circunstancias que diferencia una y otra para la distinta calificación otorgada.

Asimismo, determina que en aquellos casos en los que sea legalmente posible subsumir semejantes conductas típicas en diferentes calificaciones, en base al principio *pro reo*, la interpretación procedente es la que opta por la más beneficiosa para el infractor, entre operaciones vinculadas -infracción leve del art. 191.2 del LGT- y simulación -infracción muy grave según el art. 191.3 de la LGT-, debe calificarse la conducta como leve.

Por tanto, a diferencia de la sentencia recaída en el rec. cas. 8550/2021 que abordó la base de la sanción en el IRPF en la regularización practicada por operaciones vinculadas (socio-sociedad) declarando que en la base de la sanción del IRPF no cabía descontar la cuota a devolver resultante en el IS de la sociedad, el TS fija doctrina ahora señalando que en los supuestos calificados de “simulación”, la base de la sanción sí será la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la ingresada por la sociedad interpuesta.

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

**Sentencia 1918/2023 de 29 de marzo de 2023, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 897/2019. La AN considera que las rentas satisfechas por los servicios prestados por una entidad con domicilio en Reino Unido deben calificarse como cánones, por la categorización del software como “adaptado”**

El objeto del recurso consiste en determinar si las cantidades satisfechas por una entidad residente en territorio español a unas entidades no residentes, por los programas informáticos que necesitaba la entidad española para el desarrollo de su actividad, deben estar sujetas a retención de conformidad con los arts. 13.1. f) 3º del

TRLIRNR y 12 de los CDIs suscritos por España con Estados Unidos y con el Reino Unido, por tener la consideración de cánones.

Se debe tener en consideración que, a juicio de la Sala, la determinación de si los pagos realizados a las entidades no residentes deben calificarse o no como cánones depende de la categorización bien como estándar o bien como adaptado del software proporcionado.

La Administración, en la regularización realizada a la entidad, se basó en que, se trata de un "software de aplicación" en un ámbito empresarial dirigido a un Grupo multinacional con muchas sociedades corporativas y franquiciadas en multitud de países, todas dedicadas a efectuar una actividad específica, en que la entidad radicada en Reino Unido ofrece el uso de unas aplicaciones informáticas de manera que el usuario pueda ejecutar tareas específicas. Por tanto, consideraba que las rentas que se han satisfecho deben de calificarse como cánones.

Por el contrario, la recurrente sostenía que las rentas no deben ser calificadas como cánones, ya que la entidad del Reino Unido nunca aceptó las instrucciones de la entidad española para modificar la plataforma, por lo que no transfirió propiedad intelectual alguna, encargándose de proporcionar toda la infraestructura necesaria para desarrollar el software.

En este contexto, la AN, basándose en el criterio expresado en la sentencia de la Sala de 5 de octubre de 2022, considera que para deslindar la calificación de rentas como beneficios empresariales o como cánones, lo determinante es la capacidad de adaptación del software (calidad del software relacionada con el grado en el que un producto o sistema puede adaptarse de manera efectiva y eficiente para hardware, software u otros entornos operativos o de uso diferente o en evolución).

Así, teniendo en cuenta lo anterior, concluye la Sala que el software no puede ser considerado estándar, sino complejo, adaptado y dirigido al Grupo Multinacional, ya que incluye servicios de programación, diseño y consultoría, una estructura de datos específica para los archivos del cliente, distintas adiciones y modificaciones como parte del Servicio y términos no estándares adicionales acordados dentro del contexto de un contrato, lo que hace alejarse de la concepción de software estándar.

Por ello, la Sala desestima el recurso presentado.

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

**Sentencia 2309/2023, de 26 de abril, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 758/2020, en la que cambia de criterio solamente cinco meses después de su anterior pronunciamiento y concluye que la conducta tipificada en el art. 196.1 LGT relativa a "imputar incorrectamente bases imponibles o resultados a los socios" comprende todos los supuestos en lo que la UTE imputa "incorrectamente" una base imponible, tanto por imputar un porcentaje incorrectamente como por imputar una base imponible inferior por haber determinado incorrectamente la base imponible**

Los hechos versan sobre un supuesto en el que una UTE presentó su autoliquidación relativa al IS, declarando una base imponible negativa de -2.402.716,80 euros, que imputó íntegramente a sus socios, por ser todos ellos personas jurídicas residentes en España, en la proporción que a cada uno correspondía.

Tras la tramitación de un procedimiento de comprobación e investigación, la Inspección corrigió la base imponible negativa declarada por la UTE, pasando de - 2.402.716,80 euros a +8.812.446,21 euros. Derivado de dicho acuerdo de liquidación, la Administración impuso a la UTE una sanción subsumiendo su conducta en el art. 196.1 LGT, que dispone que “1. Constituye infracción tributaria imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.”

La UTE defendió en el recurso que la sanción era improcedente por no encajar en el artículo 196 LGT sino, en su caso (si mediase culpabilidad), en el art. 195.1 LGT, que tipifica la conducta consistente en “determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros” pues la expresión imputar incorrectamente comprendería solamente aquellos casos en los que se imputa un porcentaje erróneo a los socios. Precisamente, avalaría esta tesis la sentencia de la AN de 23 de noviembre de 2022 (rec. 551/2020) que solamente hace cinco meses concluía que en la medida en que la conducta concreta sancionada consista en la improcedente deducción de determinados gastos, no encajaría en la incorrecta imputación de bases imponibles sino a la incorrecta determinación de la base imponible por lo que no es sancionable la conducta conforme al artículo 196 de la LGT. Por lo tanto, la AN distinguía en aquella ocasión entre lo que se considera “imputar incorrectamente” y “determinar la base imponible incorrectamente”.

Pues bien, la reciente sentencia de 26 de abril, de manera consciente cambia su criterio y concluye que la acepción “incorrectamente” imputadas no puede ser interpretada en el sentido de que sólo se refiere a la incorrección del porcentaje imputado a cada miembro de la UTE, sino que, lejos de ello, comprende todos los supuestos en los que la UTE ha imputado “incorrectamente” una base imponible, tanto por imputar un porcentaje incorrectamente como por imputar una BI inferior por haberse calculado de forma errónea.

Este cambio de criterio de la AN, también entra en contradicción con la reciente Resolución del TEAC de 23 de enero de 2023, dictada en la reclamación RG 00/01024/2020, que asumiendo la tesis de la sentencia de 23 de noviembre de 2022, acepta la distinción entre dos estadios: el de determinación de la base imponible y el de imputación, no pudiendo sancionarse las conductas relativas a la incorrecta determinación de la base imponible bajo el tipo infractor regulado en el artículo 196.1 LGT. Tendrá que ser, parece, el TS quien finalmente determine la interpretación y alcance que se deba dar al art. 196.1 LGT.

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

**Sentencia 2244/2023, de 19 de abril, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 811/2019 sobre si la exención prevista en el art. 14.1.c) de la LIRNR vulnera la libertad de establecimiento y la libertad de circulación de capitales reguladas en los artículos 31 y 40 del Acuerdo EEE**

La recurrente es una entidad con domicilio en Islandia que solicitó la devolución de ingresos indebidos a consecuencia de la autoliquidación del IRNR correspondiente al ejercicio 2016.

En particular, esta entidad islandesa había constituido una filial en España que transmitió a una tercera entidad no vinculada también con domicilio en Islandia. La ganancia obtenida por esta transmisión quedó sujeta a tributación en España de

conformidad con lo dispuesto en el CDI firmado entre España e Islandia y en la LIRNR.

El motivo del recurso se centra en determinar si era aplicable la exención prevista en el art. 14.1.c) de la LIRNR – en la redacción vigente en ese periodo - a los contribuyentes que, no siendo residentes en la UE, lo eran en países que forman parte del Espacio Económico Europeo (EEE), como es el caso de Islandia. Tanto la Administración Tributaria primero como el TEAC después, denegaron esta posibilidad a la recurrente, circunscribiendo la aplicación de la exención exclusivamente al ámbito de los países de la UE.

Cabe destacar que la extensión de la exención al ámbito del EEE fue requerida por la Comisión Europea, que el 7 de marzo de 2019 inició un procedimiento de infracción contra España por este motivo. Finalmente, con la entrada en vigor del art. 64.1 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, España aprobó la aplicación de la exención a los países del EEE, con efectos a partir del 1 de enero de 2021.

Por tanto, son dos las cuestiones planteadas a la AN con carácter consecutivo. La primera se centra en determinar si el art. 14.1.c) de la LIRNR, al declarar exentas las ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente por residentes en otro Estado miembro y no incluir a los residentes en los estados integrantes del EEE que no sean miembros de la Unión, constituye una restricción a la libertad de establecimiento garantizada por el artículo 31 del Acuerdo EEE y a la libre circulación de capitales en el sentido del art. 40 del Acuerdo EEE. En segundo lugar y en caso de dar respuesta afirmativa a la anterior, se pide aclarar si esas restricciones deben considerarse justificadas respecto de los Estados parte en el Acuerdo EEE por la razón imperiosa de interés general basada en la lucha contra el fraude fiscal y adecuadas para garantizar la consecución del objetivo perseguido sin excederse de lo necesario para alcanzarlo.

La Sala estima el recurso al entender que efectivamente la limitación de la exención al ámbito de la UE constituye una restricción a la libertad de establecimiento (garantizada por el art. 31 del Acuerdo EEE) y a la libre circulación de capitales (en el sentido del art. 40 del Acuerdo EEE), como queda demostrado por la posterior modificación de la norma para incluir en la exención a los residentes de Estados del EEE, a condición de que exista efectivo intercambio de información tributaria.

Además, la Sala rechaza que la limitación de la exención al ámbito de la UE esté amparada por una razón de interés general - lucha contra el fraude - como pretende la Administración, puesto que existían mecanismos (CDI España-Islandia y Convenio de Asistencia Administrativa Mutua de la OCDE) que permitían un efectivo intercambio de información entre ambos países comparable al que opera en el marco del Derecho de la Unión.

Por tanto, concluye la Sala que denegar la aplicación de la exención a la recurrente supondría una discriminación de trato fundada exclusivamente en la residencia, lo que se opone a la libertad de establecimiento del art. 31 de la Acuerdo EEE y a la libre circulación de capitales del art. 40 del Acuerdo EEE, lo que infringe el art. 216.2 del TFUE que establece que los Acuerdos celebrados por la Unión vinculan a sus instituciones y a los Estados miembros.

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

**Sentencia de 1 de febrero de 2023, dictada por el TSJ de Baleares, en el recurso contencioso-administrativo 432/2020. Resulta extensible el límite conjunto IRPF/IP previsto en el art. 31 de la LIP a los sujetos pasivos del IP que tributen por obligación real**

El TSJ de Baleares resuelve el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el recurrente contra resolución del TEARIB de 12 de junio de 2020, desestimatoria de reclamación económico-administrativa interpuesta contra Acuerdo de 2018 de la Jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria, denegatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IP correspondiente al ejercicio 2017 presentada por el recurrente.

En el presente supuesto, el obligado tributario, residente fiscal en Bélgica, y propietario de activos situados en España, presentó autoliquidación del IP, tributando por obligación real, sin aplicar lo dispuesto en el art. 31 de la LIP, el cual prevé un límite máximo de tributación en la cuota del impuesto, del que pueden beneficiarse exclusivamente los contribuyentes residentes en territorio español que tributen por obligación personal. Este precepto dispone que, para estos contribuyentes, la cuota íntegra del Impuesto, conjuntamente con las cuotas del IRPF, no podrá exceder del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último, si bien, en el caso de que la suma de ambas cuotas supere el citado límite, se reducirá la cuota del IP hasta alcanzar el límite indicado, con un máximo de reducción del 80 por 100.

Una vez presentada la citada autoliquidación, el recurrente solicitó la rectificación de la misma, en aras de que se aplicara a la declaración presentada la regla prevista en el art. 31 de la LIP, y se tuviera en cuenta la base imponible y la cuota de IRPF declarada en Bélgica, permitiéndole así reducir su gravamen en el IP hasta un máximo del 80 por 100. Dicha solicitud fue denegada, interponiendo la parte recurrente reclamación económico-administrativa ante el TEARIB, igualmente desestimada.

La parte contraria alega que existe justificación para otorgar un trato distinto al recurrente, y esa justificación es la circunstancia de la residencia habitual, que explica que los contribuyentes sujetos por obligación real no estén sujetos al IRPF español, y, por tanto, no se vean afectados por la complementariedad entre el IRPF y el IP.

El TSJ de Baleares estima el recurso, admitiendo las pretensiones alegadas por la parte recurrente, concluyendo que la inaplicación de la norma al supuesto que nos ocupa supondría un trato irrazonable y desproporcionado con respecto a los residentes, ya que, mientras estos podrían limitar su cuota íntegra hasta en un 80 por 100, al tributar por obligación personal, los no residentes, que tributan por obligación real, no podrían aplicar limitación alguna. En este sentido, entiende que, si la razón de ser de la limitación de la cuota íntegra para los sujetos pasivos por obligación personal es que la aplicación conjunta del IRPF y el IP no tenga un carácter confiscatorio, no tiene justificación alguna, y resulta una decisión arbitraria y discriminatoria que, para los sujetos no residentes, no valga ese mismo principio.

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

**Sentencia de 3 de mayo de 2023 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 524/2019. La Audiencia Nacional modifica su criterio y avala que el artículo 90.3 del TRLIS limite la compensación de bases imponibles negativas en sede de la entidad adquirente.**

En el seno de las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general realizadas a un Grupo fiscal en concepto del Impuesto sobre Sociedades (“IS”) de los ejercicios 2010 y 2011, la Inspección imposibilitó, en aplicación de una interpretación finalista e integradora del artículo 90.3 del TRLIS, la compensación de las bases imponibles negativas (“BINs”) de una de las entidades dependientes al haber dado lugar las mismas a pérdidas deducibles en los socios anteriores.

A efectos contextuales, resulta preciso señalar los siguientes hechos:

- ▶ La entidad dependiente A incurrió en cuantiosas pérdidas entre los ejercicios 1999 a 2008, ejercicios previos a su inclusión en el Grupo fiscal del que era dependiente en el ejercicio regularizado.
- ▶ Dichas pérdidas generaron en sede de los socios provisiones de cartera fiscalmente deducibles que exigieron, a su vez, realizar aportaciones de sus socios, (primero como préstamos que luego se fueron transformando en aportaciones para sucesivas ampliaciones de capital).
- ▶ En el ejercicio 2008, el socio único de la entidad A transmite dicha participación a una de las sociedades dependientes del Grupo fiscal objeto de comprobación. Posteriormente, dicha sociedad vendió la entidad A, por el mismo precio de adquisición, a la entidad dominante del Grupo, B.
- ▶ En mayo de 2009, en virtud de una fusión entre hermanas acogida al Régimen Especial de Neutralidad Fiscal, la entidad A absorbe a la entidad dependiente C, íntegramente participada por B.
- ▶ La entidad absorbente, A, en su declaración del IS del ejercicio 2010, declaró tener BINs pendientes de compensar por importe de 7.190 mil euros generados, en su mayoría, en los ejercicios 2000 a 2008. De dicho importe, 9 mil euros se habían generado en el 2009 por la sociedad C, entidad absorbida en mayo del 2009.
- ▶ En el ejercicio 2011, el Grupo compensó la totalidad de su base imponible positiva con BINs procedentes de la entidad A.

En virtud del artículo 90.3 TRLIS, la Inspección deniega la compensación de BINs realizada en el ejercicio 2011 toda vez que la generación de las mismas había dado lugar a la deducción de pérdidas por deterioro de cartera en sede del socio.

Frente a la interpretación finalista de la Inspección, y trayendo a colación la Consulta V1393-14 y la Sentencia de la Audiencia de 1 de junio de 2017 (ROJ: SAN 2599/2017), la recurrente atiende a una interpretación literal de la norma y afirma que el artículo 90.3 TRLIS regula la transmisión de derechos y obligaciones en casos de fusión, estableciendo una serie de límites para poder compensar las BINs de la entidad absorbida que se extingue tras la fusión. Sin embargo, entiende que en el supuesto de hecho no hay transmisión alguna de esas BINs ya que las mismas continúan en sede de la entidad absorbente.

Asimismo, señala que el legislador ha previsto mecanismos de corrección de desimposición que genera el doble aprovechamiento de las BINs que son aplicables en régimen general, de forma que una interpretación finalista no puede pretender compensar supuestos de desimposición no generados en el régimen especial.

La Administración, por su parte, viene a defender la interpretación finalista de la norma contenida en el artículo 90.3 del TRLIS ya que, en su opinión, el supuesto es exactamente el legalmente prescrito, tanto si las bases negativas están en la sociedad absorbida (transmitente) como si lo están en la absorbente (adquirente). Indica, a su vez, que la única objeción es la literalidad de la norma pero que, en la lógica de las actuaciones mercantiles, está que la sociedad económicamente sana absorba a la que tiene pérdidas ya que, lo contrario, sería económicamente extraño (aunque jurídicamente sea posible y válido).

Teniendo en consideración los argumentos de ambas partes, la Sala señala que la cuestión litigiosa se centra en dirimir cuál es la interpretación del artículo 90.3 del TRLIS que debe mantenerse en el recurso: (i) la que se denomina “literal y sistemática” que se deriva de la sentencia de la Sala de 1 de junio de 2017 o (ii) la identificada como “finalista e integradora”, que sustentan las posiciones de la Inspección y del TEAC.

Para la Sala, sin embargo, la controversia es algo más compleja ya que entiende que debe tenerse en cuenta también la sentencia del 19 de noviembre del 2009 (SAN 5245/2009) en la que se incidía si el régimen especial amparaba o no la doble deducción o ventaja fiscal. El Tribunal Supremo confirmó dicho criterio interpretativo en la Sentencia de 14 de diciembre de 2011 (STS 8644/2011).

Ante esta situación, la Sala entiende que debe seguirse el criterio establecido en la SAN de 19 de noviembre de 2009, ratificado posteriormente por el Tribunal Supremo en su sentencia de 14 de diciembre de 2011, aunque ello suponga apartarse de la solución alcanzada más recientemente por la Sala. Para llegar a esta conclusión, se basa en los siguientes argumentos:

- ▶ Afirma que la interpretación literal de la norma no tiene primacía absoluta sobre los restantes métodos, instrumentos o criterios de interpretación de las normas.
- ▶ A juicio de la Sala, del silencio del art. 90.3 del TRLIS sobre el tipo de fusión en cuestión, no cabe extraer la conclusión de que el legislador permita en esos casos el doble aprovechamiento de deducciones o ventajas fiscales. Por tanto, ante la falta de previsión expresa, se debe entender que este supuesto está regido por la misma regla que el específicamente previsto en el art. 90.3 del TRLIS.
- ▶ Ante el silencio del legislador, se debe atender a la finalidad del régimen especial que está basado en el principio de neutralidad. En este sentido, señala que el criterio de la Administración es más acorde al mismo, mientras que la tesis de la recurrente supone una quiebra de este principio, ya que privilegia el tratamiento fiscal de la fusión inversa frente a la fusión directa permitiendo en el primero de los casos el doble aprovechamiento de una ventaja fiscal.
- ▶ Por último, añade la AN que la duda interpretativa podría resolverse también atendiendo a la estructura del IS o al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. A este respecto, la Sala entiende que

la interpretación postulada por la entidad recurrente conduce a la quiebra de estos dos principios, por lo que debe ser rechazada.

Como último motivo de impugnación, la recurrente sostiene que la Administración nunca ha probado que en la realidad se haya producido un doble aprovechamiento fiscal de una misma pérdida y que era ella a la que le incumbía la carga de la prueba al tratarse de la aplicación de una excepción a la regla general de compensación de BINs. En este sentido, merece señalar que la Sala afirma que el art. 90.3 del TRLIS no prevé un requisito de tal contenido, ni correlativamente impone una prueba al respecto, por lo que se rechaza igualmente dicho motivo de impugnación.

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

### **Resolución del TEAC de 28 de marzo de 2023 (R.G. 4045/2020). Cómputo de permanencia en territorio español a efectos de determinar la residencia fiscal en España**

La cuestión controvertida versa sobre la determinación y concreción del concepto de permanencia en un Estado de cara a la aplicación del criterio de residencia atendiendo al cómputo de días que haya permanecido una persona física en territorio español. De acuerdo con la normativa fiscal, el concepto de permanencia se determina en tres estadios: presencia certificada, días presuntos y ausencias esporádicas.

En el supuesto de hecho, una persona física establece su residencia fiscal en España en 2018 de acuerdo con el art. 9.1 a) de la LIRPF alegando haber permanecido en territorio español más de 183 días.

El TEAC establece como punto de partida que, la residencia fiscal no es una cuestión que se determine de manera unilateral, sino que es una cuestión jurídica que ha de ser probada y acreditada, con independencia de si esos días se computan seguidos o, por el contrario, se ven interrumpidos por continuas entradas y salidas de nuestro territorio. Además, siguiendo el criterio del TS se rechaza que se pueda tener en cuenta la voluntad de una persona física de volver a España para determinar que su tiempo fuera del territorio español sea directamente calificado como una ausencia esporádica.

Partiendo de las anteriores consideraciones, en primer lugar, la presencia certificada se determina como la acreditación mediante cualquier medio de prueba incuestionable. Se computará asépticamente sin que sea preciso que se pruebe una estancia de varios días seguidos. Además, el día se computa íntegramente sin que se requiera un número mínimo de horas.

En segundo lugar, en relación con los días presuntos, se trata de aquellos días en los que no existe prueba certificada de la presencia en territorio español ni en ninguna otra jurisdicción. Sin embargo, este Tribunal considera que son días de permanencia efectiva los días que se encuentran entre días de presencia certificada en España. Si bien no es específico utilizar períodos largos como presencia presunta en España para determinar días de presencia certificada. La utilización de este concepto de días presuntos debe estar regido por el principio de razonabilidad. Por lo tanto, los días presuntos son aquellos en los que no se conoce por prueba certificada que el contribuyente estuviera en territorio español pero, al tratarse de número de días razonables de días consecutivos y encontrarse entre días de presencia certificada en territorio español, se podrán computar por días de permanencia salvo que se pruebe una presencia certificada fuera del territorio español.

Por último, en relación con las ausencias esporádicas, son aquellas que ocurren de forma ocasional o aislada y por períodos de tiempo necesariamente breves. Por lo tanto, no cabe concluir como ausencias ocasionales o esporádicas aquella que ha sido prolongada, duradera o incluso por períodos superiores a 183 días ya que, de aceptar dicho concepto, quedaría vacío de contenido.

Con base en estos criterios, el TEAC finalmente concluye que se considera acreditado que el contribuyente - objeto de esta resolución - fue residente fiscal en España en 2018 por el criterio de permanencia y, en consecuencia, que debe estimarse su solicitud de rectificación IRNR 2018.

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

**Resolución del TEAC de 25 de abril de 2023 (R.G. 6448/2021). El TEAC considera que no procede la modificación de créditos fiscales ya aplicados por la entidad en sus declaraciones posteriores, una vez iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos**

El TEAC se remite al criterio ya establecido previamente en su resolución de 25 de febrero de 2022 (RG 7237/2019) y declara que sólo pueden aplicarse en el procedimiento las cantidades pendientes de aplicación, esto es, los saldos pendientes a la fecha de la práctica del acuerdo liquidatorio. A juicio del TEAC, la previsión legal contenida en el apartado 4 del art. 119 de la LGT responde a los principios de legalidad y seguridad jurídica, teniendo por objeto que no se apliquen, en las liquidaciones tributarias que se dicten por los órganos competentes encargados de la aplicación de los tributos, cantidades que, pudiendo estar pendientes de aplicación en el momento de presentar las respectivas autoliquidaciones, referidas al o los ejercicios objeto de comprobación - las cuales son objeto de revisión en el marco del procedimiento de comprobación - ya han sido utilizadas por la entidad en autoliquidaciones posteriores, presentadas antes de la práctica de dichas liquidaciones tributarias, y ello con independencia de que esos ejercicios, en los que la entidad ha aplicado esas cantidades pendientes, estén o no incluidos en el alcance de las actuaciones inspectoras.

Para el TEAC, la previsión legal contenida en el apartado 4 del art. 119 de la LGT responde a los principios de legalidad y seguridad jurídica, estableciendo que cuando un obligado tributario esté siendo sometido a unas actuaciones inspectoras de unos determinados períodos no puede desaplicar unas compensaciones o deducciones que estuviera ya aplicadas en otros períodos distintos con la pretensión de que, tras esa "desaplicación" esas compensaciones o deducciones "resucitadas" le sean aplicadas por la Inspección en los períodos objeto de las actuaciones, a la hora de dictar la regularización correspondiente.

En definitiva, el art. 119.4 LGT establece una limitación temporal que impide la modificación de créditos fiscales ya aplicados por la entidad en sus declaraciones una vez que se inicie el procedimiento de aplicación de los tributos.

Al hilo de lo anterior, la Compañía alegó que la Administración debía haber aplicado el principio de regularización íntegra para ampliar el objeto de las actuaciones al IS de los ejercicios 2017 y 2018, que eran los que se pretendía modificar. Dicha alegación también fue desestimada por entender que (i) ha sido desestimado el motivo por el que se podría producir, en su caso, la ampliación de las actuaciones; y (ii) las compensaciones o deducciones ya estaban aplicadas con anterioridad al inicio del procedimiento de comprobación, por lo que no podrían quedar en ningún caso

inaplicadas, siendo éste un motivo excluyente para la aplicación del principio de regularización íntegra.

Este mismo criterio ha sido recogido por la Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 (R.G.7228/2022) -[enlace](#)- en relación con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades ya aplicadas por la entidad una vez iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos.

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

**Resolución del TEAC de 23 de mayo de 2023 (R.G. 5642/2022).  
Regularización de cuotas de IVA no devengadas y, por ende,  
indebidamente repercutidas. Regularización íntegra. Cambio de  
criterio**

En esta resolución el TEAC desestima recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT frente a la resolución TEAR Cataluña en relación con la obligada regularización íntegra de la situación tributaria de los sujetos intervenientes.

El supuesto de hecho parte de la regularización practicada por la Inspección, minorando el IVA repercutido al entender que existía simulación por la interposición de la sociedad A a través de la que se declaraban los rendimientos obtenidos por el Sr. X por el trabajo desempeñado a favor de una tercera entidad, B. Entiende la Inspección que los servicios son prestados directamente por el Sr. X a B (como empleado de ésta última) sin ningún tipo de intervención de A. En la regularización que practica, la Inspección deniega la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por A (al entender que se trata de una entidad patrimonial) pero no minora las cuotas indebidamente repercutidas ya que dichas cuotas fueron admitidas como deducibles en el procedimiento de Inspección paralelo del que fue objeto la sociedad B. Asimismo, concluye la Inspección que no procede la devolución de ingresos indebidos a esta compañía al ser el beneficiario del derecho a la devolución quien soportó la repercusión indebida (es decir, B) que tampoco puede acceder a la devolución al haber deducido las cuotas de IVA indebidamente soportadas en sus autoliquidaciones.

Ulteriormente, el TEAR de Cataluña anuló en parte el acuerdo de liquidación de la Inspección, al entender contraria a la doctrina del TEAC ( contenida en la resolución de 21 de mayo de 2015, R.G. 06227/2014) que establecía que no se podía minorar en la liquidación practicada las cuotas indebidas y simultáneamente reconocer el derecho a la devolución de tales cuotas en la entidad destinataria que soportó tales cuotas. Todo ello puesto que una vez la Inspección decidió no regularizar la cuota indebidamente deducida a quien soportó el IVA indebidamente repercutido, no cabe la devolución de ingresos indebidos ex art. 14.2.c) del Reglamento general de la Ley 58/2003, general tributaria, en materia de revisión vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005 (en adelante “RGRVA”) y por tanto no cabe exigir el IVA no devengado que no se va a devolver en ningún caso a quien tendría derecho a la devolución.

Ante la resolución del TEAR el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, solicitando que se fije como criterio *“El art. 14.2.c) del RGRVA aprobado por R.D. 520/2005 de 13 de mayo, a la luz de la obligatoria regularización íntegra de la situación tributaria de los sujetos intervenientes, así como con la limitación de la*

*prohibición de enriquecimiento injusto, debe ser interpretado de modo tal que, en el caso de cuotas de IVA indebidamente repercutidas donde previamente se haya reconocido en el destinatario la regularización íntegra de su situación y en consecuencia, no se le haya exigido a dicho destinatario cuota de IVA alguna, en sede de quien repercutió indebidamente no procede reconocer a su favor devolución alguna de IVA indebidamente repercutido ni minorar el mismo en la liquidación que se le practique".*

En base al art. 14.2.c) del RGRVA y a la doctrina del TS sobre la necesidad de la regularización íntegra (sentencia del TS de 17 de octubre de 2019), el TEAC determina que no comparte la regularización practicada por la Inspección a B, dando así por superado el criterio contenido en la Resolución de 21 de mayo de 2015 (R.G. 6277/2014) que mencionábamos arriba.

En el caso analizado, considera el TEAC que la Inspección debió debería haber denegado a B la deducción de las cuotas de IVA indebidamente repercutidas exigiendo, por tanto, la cuota a esta entidad. Al mismo tiempo, al ver que A no había ingresado las cuotas (al no tener derecho a la deducción de las cuotas soportadas debió realizar el ingreso íntegro no bastando con consignar las cuotas repercutidas en la autoliquidación) debió minorar en sede de A las cuotas indebidamente repercutidas, y de forma simultánea reconocer el derecho a la devolución de las cuotas indebidamente soportadas a la entidad B.

Determina el TEAC que el principio de regularización íntegra del destinatario pasa necesariamente y en todo caso por la exigencia de la cuota de IVA indebidamente deducida. Tal regularización íntegra exige, además, comprobar si procede o no reconocer el derecho a la devolución en favor de dicho destinatario del importe correspondiente a dicha cuota.

Concluye por tanto el TEAC unificar criterio en el sentido siguiente: *"El art. 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (LA LEY 843/2005), a la luz de los principios jurisprudenciales de regularización íntegra de la situación tributaria de los sujetos intervenientes y de prohibición del enriquecimiento injusto, debe ser interpretado de modo tal que, en el caso de cuotas de IVA no devengadas y, por ende, indebidamente repercutidas, donde previamente se hayan minorado las cuotas indebidamente deducidas por el destinatario y se haya comprobado la procedencia o no de su derecho a la devolución conforme al principio de regularización íntegra, procede, en sede de quien repercutió indebidamente, la minoración del IVA indebidamente repercutido en la liquidación que se le practique y, en su caso, el simultáneo reconocimiento del derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas a favor de quien las soportó."*

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

**Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 (R.G. 8646/2022). En los supuestos de guarda y custodia compartida de los hijos tras una sentencia de nulidad, separación o divorcio, el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes regulado en el art. 58 LIRPF corresponde a ambos progenitores por partes iguales, con independencia del tiempo concreto de convivencia con uno u otro**

La cuestión controvertida que abarca el TEAC se centra en determinar la posibilidad de aplicación del mínimo personal y familiar a uno solo de los progenitores, de manera exclusiva, en los supuestos de custodia compartida.

En el supuesto de hecho, la Oficina gestora deniega a la reclamante el pago anticipado de la deducción por ascendiente separado legalmente al determinar que no se cumplen los requisitos establecidos en el art. 81 bis.1.c) de la LIRPF, ya que la reclamante no tiene derecho a la aplicación de la totalidad del mínimo por descendiente al existir un régimen de guardia y custodia compartida de los hijos.

La reclamante alega que, pese a que la custodia sea compartida entre ambos progenitores, es ella quien se ocupa la mayor parte del tiempo de los hijos. A la vista de las circunstancias del caso, el TEAR estima las pretensiones de la reclamante de aplicar a efectos del IRPF, la totalidad del mínimo por descendiente y la deducción por ascendiente separado legalmente.

El TEAC, siguiendo el criterio reiterado de la DGT, y su propio criterio manifestado en Resolución de 11 de septiembre de 2012, concluye que, en los supuestos de guardia y custodia compartida, el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes del IRPF corresponde a ambos progenitores en partes iguales. Señala que la propia norma establece que el prorrato del mínimo por descendiente se hará por partes iguales, sin que se haya previsto expresamente la posibilidad de prorrtear el mínimo por descendiente en proporción al tiempo de convivencia del descendiente con cada uno de ellos.

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

**Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 (R.G. 10590/2022).  
Aplicación del mínimo por descendientes del art. 58 de la LIRPF  
y del régimen previsto para las anualidades por alimentos en  
favor de los hijos por decisión judicial en los artículos 64 y 75  
de dicha norma**

La cuestión controvertida que abarca el TEAC se centra en determinar si, en aquellos supuestos en los que el contribuyente que satisface las anualidades por alimentos a favor de sus hijos por decisión judicial, teniendo atribuida sobre ellos la guarda y custodia compartida, resulta o no de aplicación simultánea (i) el mínimo por descendientes, regulado en el art. 58 de la LIRPF, y (ii) las especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos, recogidas en los arts. 64 y 75 de dicha Ley.

En el supuesto de hecho, la AEAT comunicó propuesta de liquidación, entre otros, sobre la base de que el progenitor o progenitores que tengan la guarda y custodia de los hijos, aunque sea compartida, deberán aplicar el mínimo por descendientes por ser las personas con las que los descendientes conviven, y no podrán aplicar las especialidades previstas para los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos recogidas en los arts. 64 y 75 de la Ley del Impuesto, pues, en cualquier caso, resulta incompatible la aplicación del mínimo por descendientes y las anualidades por alimentos.

Frente a la liquidación provisional, el obligado tributario interpuso reclamación ante el TEAR, alegando su derecho a la aplicación del mínimo exento por descendiente a cargo en proporción al período de convivencia con los hijos en el marco de un régimen de custodia compartida, así como su derecho, por el período de no convivencia, a aplicar las especialidades por alimentos debidos por decisión judicial. Todo lo anterior sobre la base de que. De la redacción introducida por la Ley 26/2014 de los arts. 64 y 75 de LIRPF no se puede deducir una incompatibilidad absoluta entre ambos beneficios. Asimismo, se alegaba el riesgo de infringir en caso de entenderlo de otro modo el principio de igualdad del art. 14 de CE.

Partiendo de la Resolución del TEAC de fecha 11 de septiembre de 2014, El TEAR dictó resolución estimatoria, indicando que el tratamiento previsto en los arts. 64 y 75 de la LIRPF es aplicable para las anualidades por alimentos satisfechas en virtud de decisión judicial a favor de los hijos en aquellos casos en los que el contribuyente que satisface las anualidades ostente la guarda y custodia compartida respecto de sus hijos, y que este contribuyente que también tendrá derecho a aplicar el mínimo por descendientes.

Frente a ello, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT interpuso el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando, entre otras, que la resolución del TEAR, de fecha 23 de septiembre de 2022, obvia el hecho de que la resolución del TEAC referida, de fecha 11 de septiembre de 2014, es anterior a la modificación normativa operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con efectos a partir del 01/01/2015.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, el TEAC, en primer lugar, trae a colación las diferencias de redacción de los artículos sometidos a análisis. Entre otros, el artículo 58 LIRPF, que se distingue de la redacción del art. 58 de la Ley 35/2006 en que, el primero, en el último párrafo del apartado primero, dispone lo siguiente: "Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los arts. 64 y 75 de esta Ley", lo que no se incluye con el art. 58 de la Ley 35/2006.

Seguidamente, el TEAC indica que el propio art. 58 LIRPF vigente, asimila a la convivencia con el contribuyente la dependencia respecto de este último, salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los arts. 64 y 75 LIRPF, es decir, salvo para el caso en el que el contribuyente con el que no se convive, y del que se depende económicamente, esté obligado a satisfacer anualidades por alimentos por decisión judicial. Así, el Tribunal continúa su argumentación indicando que, cuando en el art. 58 se asimila el concepto "dependencia" con "convivencia", no se está pensando en el caso del progenitor no conviviente que satisface anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial, sino en el del progenitor no conviviente que, sin satisfacer tales anualidades, contribuye al mantenimiento económico de los hijos en alguna medida.

Por otro lado, y respecto a la incompatibilidad, el Tribunal se refiere a la falta de opción con la que cuenta el progenitor que tiene derecho al mínimo por descendientes y que satisface las anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial. Esto es, según el literal de los preceptos 64 y 75 de la LIRPF, se dispone que los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes aplicarán las especialidades contempladas en ellos para la atenuación de la escala de gravamen.

Sensu contrario, si tal derecho existe, como efectivamente sucede en el caso que se examina al tener el progenitor la guarda y custodia de los hijos de modo compartido, han de aplicar necesariamente el mínimo por descendientes.

Tras todo lo expuesto, concluye el TEAC, procede estimar en parte las alegaciones y unificar criterio en el sentido siguiente: *"Tras la entrada en vigor de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, no resulta posible la aplicación simultánea, en el mismo período impositivo, del mínimo por descendientes del art. 58 de la LIRPF y del régimen previsto para las anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial en los arts. 64 y 75 de dicha norma."*

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

**Resolución del TEAC de 29 de mayo de 2023 (R.G. 2478/2022).**  
**El TEAC determina que la existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del TS sobre la misma cuestión de fondo plantea un problema directamente relacionado con el principio de confianza legítima respecto de las actuaciones realizadas por el obligado tributario amparadas por el criterio jurisprudencial vigente en el momento de presentación de su autoliquidación**

El TEAC resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT en un supuesto donde se plantea determinar la extensión y el impacto de la doctrina emanada del TS en sus sentencias de fecha 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019) y de 12 de enero de 2023 (rec. cas. 1059/2020), por las que se establecen criterios opuestos sobre la sujeción al IRPF de los intereses de demora abonados por la AEAT al efectuar una devolución de ingresos indebidos.

El supuesto de hecho parte de una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF del ejercicio 2019, que fue presentada por el obligado tributario como consecuencia de la publicación de la sentencia del TS de fecha 3 de diciembre de 2020 y de la Consulta V1195-22 de fecha 27 de mayo de 2022, las cuales determinaban que los intereses de demora abonados por la AEAT al efectuar una devolución de ingresos indebidos no estaban sujetos al IRPF.

Por lo anterior, el contribuyente alegó en la solicitud de rectificación que debía eliminarse de la declaración la ganancia patrimonial integrada en la base general correspondiente a los intereses de demora por devolución de ingresos indebidos abonados por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, el cual desestimó la citada solicitud por entender que la sentencia del TS de fecha 3 de diciembre de 2020, no resultaba de aplicación en este caso, entendiendo a este respecto que la referida sentencia ciñe su ámbito de aplicación a los intereses satisfechos por la "Agencia Tributaria" de acuerdo con su literalidad. Ante la citada resolución, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa que fue estimada por el TEAR del Principado de Asturias, al considerar que la doctrina fijada por la STS de 3 de diciembre de 2020 es de aplicación a los intereses de demora abonados por cualquier Administración tributaria, ya sea estatal, autonómica o local.

La Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, pues conforme a lo dispuesto en la sentencia del TS de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020), que corrige expresamente el criterio fijado por dicho Tribunal en sentencia previa de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019) sobre la misma cuestión de interés casacional, los intereses de demora abonados al obligado tributario por la Administración tributaria estatal, autonómica o local, como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, están sujetos y no exentos del IRPF, debiendo tributar como ganancia patrimonial a integrar en la renta general.

La existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del TS sobre la misma cuestión de interés casacional plantea un problema relacionado directamente con el principio de protección de la confianza legítima.

El TEAC concluye que la actuación de un obligado tributario que, a raíz de la sentencia del TS de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019), hubiese formulado

su autoliquidación por el IRPF sin incorporar a ella los intereses de demora satisfechos por una Administración tributaria como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, quedaría amparada por el principio de protección de la confianza legítima si, posteriormente, tras la publicación de la sentencia del TS 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020) que considera sujetos al impuesto dichos intereses, la Administración tributaria pretendiera regularizar su situación tributaria con apoyo en esta última sentencia. Y es que no se pueden regularizar situaciones pretéritas, en perjuicio del contribuyente, en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial fijado en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, criterio que al ser el vigente en el momento de presentación de su autoliquidación, era el criterio que vinculaba a la Administración Tributaria.

Por tanto, el TEAC establece que no se pueden regularizar situaciones pretéritas perjudiciales para el contribuyente en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial vigente en el momento de presentación de la misma, pues era éste el criterio que vinculaba a la Administración tributaria.

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



## Consultas DGT

### **Consulta V1258-23, de 12 de mayo de 2023. Deducibilidad fiscal de las rentas negativas derivadas de la extinción de una sociedad extranjera de acuerdo con lo dispuesto en el art. 21.8 de la LIS**

La consultante (A), cabecera de un grupo de consolidación fiscal en España, y su filial española (B) participada al 100%, constituyeron en 2012 una entidad filial (C) residente fiscal en Canadá para la ejecución de un proyecto. El Grupo contaba a su vez con otras dos filiales canadienses para la realización de otros proyectos.

En el escrito de la consulta se indica que la entidad C obtuvo pérdidas por su actividad que han generado BINs en Canadá que no han sido aprovechadas y que, además, no podrían serlo por ninguna otra entidad canadiense del Grupo. Derivado de ello, las entidades A y B registraron los correspondientes deterioros de valor contables de su participación en C, que fueron considerados no deducibles bajo la normativa del IS, para finalmente acordar la disolución con liquidación de la sociedad canadiense. Dicha disolución con liquidación se realizó de conformidad con la legislación mercantil de Canadá.

La DGT analiza en esta consulta el alcance del concepto de extinción del art. 21.8 de la LIS y si las rentas negativas puestas de manifiesto con ocasión de la extinción de la entidad C canadiense son fiscalmente deducibles por parte de las entidades A y B de acuerdo con lo previsto en el art. 21.8 de la LIS.

En primer lugar, la DGT aclara que no es competente para pronunciarse respecto a la fecha en que debe considerarse liquidada una entidad constituida al amparo de una norma mercantil extranjera, por lo que será la legislación mercantil canadiense la que determine el momento en el que la entidad C debe ser considerada extinguida, extinción que deberá probarse ante los órganos competentes de comprobación de la Administración Tributaria mediante cualquier medio de prueba válido en Derecho.

Posteriormente, la DGT, señala que la renta negativa derivada de la extinción de la entidad C será fiscalmente deducible por el grupo fiscal del que forman parte A y B en el periodo impositivo en el que tenga lugar la extinción de la entidad C, con arreglo a la legislación mercantil canadiense. Adicionalmente, considera la DGT que la liquidación de C “no parece tener” la consideración de operación de reestructuración a los efectos del 21.8 de la LIS.

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

**Consultas vinculantes de la DGT V1275-23, del 12 de mayo de 2023 y V1335-23, del 18 de mayo de 2023. Aclaración sobre el tratamiento de la reversión de los deterioros contables realizados en los activos de una SOCIMI debido a la situación económica ocasionada por el COVID-19, con el objeto de mitigar el impacto negativo en la liquidez en caso de que dichas reversiones contables se consideren a los efectos de la obligación de distribución de beneficios recogida en el art. 6 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las SOCIMI (Ley SOCIMI)**

Las consultantes son entidades residentes fiscales en España, que aplican el régimen SOCIMI, en su condición de entidad del art. 2.1 de la Ley SOCIMI.

Ambas entidades, a cierre del ejercicio 2020, dotaron un gasto por deterioro de activos practicando el correspondiente ajuste extracontable positivo, al no tener la consideración de fiscalmente deducible por aplicación de lo dispuesto en el art. 13.2 a) de la LIS.

A su vez, en el ejercicio 2021 procedieron a revertir contablemente los deterioros registrados anteriormente. Lo que se plantean las consultantes es si dicho ingreso contable debería ser tenido en cuenta a efectos de la obligación de distribución de beneficios de las SOCIMI, lo cual afectaría de manera directa a la tesorería de las entidades. Esta afección se daría al estar las entidades obligadas a distribuir un beneficio formado por el ingreso contabilizado por la reversión del deterioro, no reflejando éste el flujo real de la tesorería de las entidades en cuestión.

En la línea con la contestación a la consulta V1334-23, del 18 de mayo de 2023, la DGT concluye que el ingreso contable derivado de la reversión de un gasto por deterioro registrado en un ejercicio anterior que no tuvo la consideración de fiscalmente deducible, debe ser ignorado a efectos de la obligación de distribución de beneficios prevista en el art. 6 de la Ley SOCIMI, única y exclusivamente en la medida en que se corresponda con reversiones de deterioros que en el período impositivo en que fueron contabilizados como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias no hubiesen reducido el importe del beneficio contable a distribuir en dicho período (2020).

En los dos casos que nos ocupan, el resultado contable previo al cómputo del gasto por deterioro en el ejercicio 2020 era negativo, de modo que dicho gasto no redujo el importe del beneficio contable a distribuir (ya que no existía dicho beneficio con carácter previo). Por tanto, según señala la DGT, el ingreso contable derivado de la reversión de dicho gasto por deterioro, que carece de trascendencia fiscal, no deberá computarse a efectos de lo dispuesto en el art. 6.1.c) de la Ley SOCIMI, de manera que su falta de distribución debe ser ajena a los requisitos de distribución de beneficios establecidos en el art. 6 de la Ley SOCIMI.

Puede consultar las consultas [enlace I](#) [enlace II](#).



## Otras cuestiones de interés

**Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016. Notificación de España al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su art. 35.7**

El pasado 10 de junio de 2023 se ha publicado en el BOE la notificación por la que España confirma que ha concluido sus procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones del Convenio multilateral, para la aplicación de las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficio, en relación con el Convenio con Bulgaria y el Convenio con Sudáfrica.

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

**Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una reducción más rápida y segura de las retenciones excesivas practicadas en origen**

El 19 de junio de 2023 la Comisión europea propuso nuevas normas para modernizar los procedimientos de reclamación de retenciones practicadas en origen en la UE, denominándolo “FASTER” (“Faster and Safer Tax Excess Relief”).

El motivo de dicha Propuesta es que en la UE los inversores generalmente están obligados a pagar impuestos dos veces sobre los ingresos recibidos por la tenencia de valores (dividendos o intereses): retención en origen y luego impuesto sobre la renta en el país de destino.

Sin embargo, los procedimientos actuales de lucha contra el blanqueo que permiten a los inversores no residentes beneficiarse de CDIs o beneficios fiscales domésticos son a menudo onerosos, costosos y prolongados, ya que varían considerablemente de un Estado miembro a otro, tanto en términos de documentación que deben presentar los contribuyentes a los Estados miembros como en cuanto a su nivel de digitalización.

En este sentido, estas nuevas normas prevén las siguientes novedades:

- ▶ Establecimiento de un certificado común de residencia fiscal de la UE, que será utilizado por los inversores para poder reclamar los diferentes reembolsos de retenciones practicadas dentro del mismo año.
- ▶ Establecimiento de dos procedimientos de reclamación de retenciones practicadas más rápidos, que coexistirán con el procedimiento actual de reclamación de retenciones. Con estos nuevos procedimientos rápidos, el tipo de retención aplicable se determinará de acuerdo a las normas domésticas del Estado miembro en donde se obtengan los dividendos y/o intereses. En el caso de que se hubiera retenido en exceso, se otorgará un plazo de 50 días para realizar un reembolso del exceso.
- ▶ Creación de una obligación de información normalizada a través de la cual las autoridades fiscales nacionales evaluarán la admisibilidad del solicitante de un tipo de retención reducido y evaluar la posible existencia de abuso fiscal.

En el caso de que esta Propuesta sea adoptada, entrará en vigor en enero de 2027.

### **Propuesta de Recomendación del Consejo sobre el desarrollo de las condiciones marco de economía social**

El 13 de junio de 2023, la Comisión presentó una propuesta de Recomendación pidiendo a los Estados miembros que promovieran la economía social y proporcionaran orientación para su aplicación, también desde el ámbito de la fiscalidad.

Esta Propuesta de Recomendación ya se anunció en el plan de acción de la Comisión Europea para la economía social en 2021. En dicho plan de acción, la Comisión propuso medidas específicas para 2030 con el fin de impulsar la innovación social, fomentar la economía social y sus modelos empresariales y organizativos, y aumentar su poder transformador para la economía y la sociedad.

En particular, la propuesta recomienda lo siguiente:

- ▶ Garantizar que los sistemas fiscales no obstaculicen el desarrollo de la economía social y evaluar si sus sistemas fiscales fomentan adecuadamente dicho desarrollo;
- ▶ considerar incentivos fiscales para el sector, en particular:
  - ▶ Exenciones del Impuesto sobre Sociedades;
  - ▶ incentivos fiscales en forma de deducciones o créditos fiscales para los donantarios o un sistema de designación que permita a los contribuyentes indicar el porcentaje fijo de su cuota del impuesto sobre la renta a entidades públicas; y
  - ▶ exenciones fiscales sobre las prestaciones por desempleo percibidas como pago único para facilitar las transferencias de empresas a cooperativas de trabajo asociado.
- ▶ Revisar y posiblemente reducir la carga del cumplimiento fiscal para las entidades de la economía social;
- ▶ facilitar el cumplimiento a nivel práctico de las donaciones públicas transfronterizas a efectos fiscales; y

- garantizar que las entidades de la economía social no se utilicen con fines de evasión fiscal, elusión fiscal, planificación fiscal agresiva o blanqueo de dinero.

En el caso de adopción de la Propuesta, invitará a que los diferentes Estados miembros actualicen sus estrategias de economía social en un plazo de 18 meses.

## Novedades fiscales de otras jurisdicciones



### **Países Bajos envía a Parlamento un proyecto de ley para implementar el acuerdo global de BEPS 2.0 – Pilar Dos**

El 31 de mayo de 2023, el Gobierno neerlandés envió al Parlamento un proyecto de ley para implementar el acuerdo global BEPS 2.0 – Pilar Dos en su normativa doméstica, en línea con el proyecto legislativo publicado el 24 de octubre de 2022 como parte de un proceso de consulta pública.

La propuesta legislativa, que se basa en la Directiva de la UE, de 14 de diciembre de 2022, para implementar el Pilar Dos de la OCDE en los Estados miembros, ha sido estructurada como una ley tributaria separada que no está destinada a ser incorporada en el Código del Impuesto sobre Sociedades neerlandés.

Entre los elementos más importantes de esta propuesta destaca la decisión de incluir en el mismo texto legislativo un impuesto mínimo cualificado (“QDMTT”). Asimismo, la propuesta contempla la entrada en vigor de las reglas de inclusión de rentas (“IIR”) y de beneficios infra- gravados (“UTPR”) para el 31 de diciembre de 2023 y el 31 de diciembre 2024, respectivamente, en línea con la OCDE y con los plazos marcados en la Directiva.

La propuesta legislativa incluye también las normas de *safe harbor* en consonancia con las directrices emitidas por la OCDE en diciembre de 2022. Además de esto, reconoce que la OCDE puede emitir nuevas directrices en etapas posteriores, y que esto puede reflejarse en leyes o reglamentos neerlandeses posteriores.

Se espera que Países Bajos concluya sus trámites legislativos (votaciones en el Parlamento y Senado) e implemente la Directiva antes del 31 diciembre de 2023. La presentación del proyecto de ley al Parlamento es el primer paso por parte del gobierno neerlandés para lograr este resultado, aunque la legislación sigue siendo objeto de debates parlamentarios.

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

### **Tailandia anuncia nuevas medidas para las empresas afectadas por el impuesto mínimo global en el marco del acuerdo global BEPS 2.0 – Pilar Dos**

El Comité de Inversiones de Tailandia (en inglés “BOI”) ha anunciado un nuevo paquete de medidas para mitigar los posibles impactos de la implementación del acuerdo global BEPS 2.0 – Pilar Dos en los programas de incentivos fiscales

existentes y con el objeto de mantener el atractivo de Tailandia como destino de inversión.

Las nuevas medidas son aplicables tanto a empresas ya promovidas por el Comité como para nuevas empresas multinacionales solicitantes con ingresos consolidados a nivel de grupo no inferiores a 28.000 millones de THB / 750 millones de euros o que entren en el ámbito de aplicación del *Country by Country reporting* ("CbCR").

Las nuevas medidas incluyen, entre otras, la opción de convertir el actual régimen de exención fiscal en una reducción del 50% del tipo de gravamen del régimen general del Impuesto sobre Sociedades - resultando en tipo reducido del 10%.

Las empresas multinacionales incluidas en el ámbito de aplicación de los incentivos BOI existentes y/o aquellas con un plan para solicitar nuevos incentivos BOI deben (i) realizar una evaluación de impacto sobre las normas de BEPS 2.0 – Pilar Dos para determinar si su tipo impositivo efectivo en Tailandia podría reducirse por debajo del 15%, y (ii) llevar a cabo un estudio de viabilidad de incentivos fiscales revisando su perfil fiscal, para determinar si la empresa debería considerar solicitar el nuevo régimen de reducción del Impuesto de Sociedades.

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

## ABREVIATURAS

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

[¡Suscíbete 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](mailto:fernando.de.vicente@es.ey.com)  
[franciscoavijer.gonzalogarcia@es.ey.com](mailto:franciscoavijer.gonzalogarcia@es.ey.com)  
[javier.seijoperez@es.ey.com](mailto:javier.seijoperez@es.ey.com)  
[josegabriel.martinezpanos@es.ey.com](mailto:josegabriel.martinezpanos@es.ey.com)  
[jorge.baztarricaochoa@es.ey.com](mailto:jorge.baztarricaochoa@es.ey.com)  
[juan.carpizobergareche@es.ey.com](mailto:juan.carpizobergareche@es.ey.com)  
[juanangel.cobodeguzmanpison@es.ey.com](mailto:juanangel.cobodeguzmanpison@es.ey.com)  
[mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com](mailto:mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com)  
[maximino.linaresgil@es.ey.com](mailto:maximino.linaresgil@es.ey.com)  
[nuria.redondomartinez@es.ey.com](mailto:nuria.redondomartinez@es.ey.com)  
[ricardo.egeazerolo@es.ey.com](mailto:ricardo.egeazerolo@es.ey.com)  
[rufino.delarosa@es.ey.com](mailto:rufino.delarosa@es.ey.com)

**EY Abogados, Barcelona**

Antoni Murt  
Gorka Crespo

[antoni.murprats@es.ey.com](mailto:antoni.murprats@es.ey.com)  
[jorge.crespocarrasco@es.ey.com](mailto:jorge.crespocarrasco@es.ey.com)

**EY Abogados, Andalucía**

Alberto García

[alberto.garcia.valera@es.ey.com](mailto:alberto.garcia.valera@es.ey.com)**EY Abogados, Bilbao**

Pablo Sanz

Macarena De Abiega

[pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com](mailto:pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com)[macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com](mailto:macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com)**EY Abogados, Canarias**

Julio Méndez

[julio.mendezcalderin@es.ey.com](mailto:julio.mendezcalderin@es.ey.com)**EY Abogados, Galicia**

Marta Fernández

Marcos Piñeiro

[marta.fernandez.curras@es.ey.com](mailto:marta.fernandez.curras@es.ey.com)[marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com](mailto:marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com)**EY Abogados, Pamplona**

Maite Yoldi

[maite.yoldielcid@es.ey.com](mailto:maite.yoldielcid@es.ey.com)**EY Abogados, Valencia**

Miguel Vicente Guillem

[miguel.guillemvilella@es.ey.com](mailto:miguel.guillemvilella@es.ey.com)**EY Abogados, Zaragoza**

Jorge Izquierdo

[jorge.izquierdomillan@es.ey.com](mailto:jorge.izquierdomillan@es.ey.com)**Responsables del equipo de Tributación Internacional y Transacciones****EY Abogados, Madrid**

Anil Bharwani

[anil.bharwani.alwani@es.ey.com](mailto:anil.bharwani.alwani@es.ey.com)

Castor Garate

[castor.garatemutiloa@es.ey.com](mailto:castor.garatemutiloa@es.ey.com)

Cristina de la Haba

[cristinadela.habagordo@es.ey.com](mailto:cristinadela.habagordo@es.ey.com)

Diego Montoya

[diego.montoyaesteban@es.ey.com](mailto:diego.montoyaesteban@es.ey.com)

Elena Sanchez

[elena.sanchez.llorente@es.ey.com](mailto:elena.sanchez.llorente@es.ey.com)

Iñigo Alonso

[inigo.alonsosalcedo@es.ey.com](mailto:inigo.alonsosalcedo@es.ey.com)

Isabel Hidalgo

[isabel.hidalgogalache@es.ey.com](mailto:isabel.hidalgogalache@es.ey.com)

Florencia Gaido

[florencia.gaidocerezo@es.ey.com](mailto:florencia.gaidocerezo@es.ey.com)

Javier Montes

[javier.montesurdin@es.ey.com](mailto:javier.montesurdin@es.ey.com)

Jose Antonio García

[jose.antonio.garcia.banuelos@es.ey.com](mailto:jose.antonio.garcia.banuelos@es.ey.com)

Leire Arlabán

[leire.arlabanmerino@es.ey.com](mailto:leire.arlabanmerino@es.ey.com)

Manuel Paz

[manuel.pazfiqueiras@es.ey.com](mailto:manuel.pazfiqueiras@es.ey.com)

Marcos Pérez

[marcos.perezrodriguez@es.ey.com](mailto:marcos.perezrodriguez@es.ey.com)

Ramón Palacín

[ramon.palacinsotillos@es.ey.com](mailto:ramon.palacinsotillos@es.ey.com)

Rocío Reyero

[rocio.reyerofolgado@es.ey.com](mailto:rocio.reyerofolgado@es.ey.com)

Sonia Díaz

[sonia.diazperez@es.ey.com](mailto:sonia.diazperez@es.ey.com)**EY Abogados, Barcelona**

José María Remacha

[jose.maría.remacha1@es.ey.com](mailto:jose.maría.remacha1@es.ey.com)

Josep Camí

[josep.camicasals@es.ey.com](mailto: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](mailto:araceli.saenzdenavarretecrespo@es.ey.com)  
[pablo.ulecia.rubio@es.ey.com](mailto:pablo.ulecia.rubio@es.ey.com)  
[silvia.alonsogarcia@es.ey.com](mailto:silvia.alonsogarcia@es.ey.com)  
[tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com](mailto:tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com)  
[vicente.duranrodriguez@es.ey.com](mailto:vicente.duranrodriguez@es.ey.com)  
[xavier.bird.vazquez@ey.com](mailto:xavier.bird.vazquez@ey.com)

### EY Abogados, Barcelona

Manuel Moreno  
Patrícia Miralles

[manuel.moreno.ortega@es.ey.com](mailto:manuel.moreno.ortega@es.ey.com)  
[patricia.miralles.majo@es.ey.com](mailto:patricia.miralles.majo@es.ey.com)

## Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal

### EY Abogados, Madrid

Teresa Cordón  
Jessica Kinnear

[teresa.cordonperalta@es.ey.com](mailto:teresa.cordonperalta@es.ey.com)  
[jessica.kinnearhernan@es.ey.com](mailto: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](http://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](http://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/)