

EUDITA

MARZO
2023

APUNTES SOBRE LA ACTUALIDAD FISCAL

Madrid, 1 de marzo de 2023

Estimados amigos:

Os remitimos los apuntes sobre actualidad fiscal, correspondientes al mes de marzo de 2023, que recogen las últimas novedades aparecidas, así como el calendario fiscal para dicho mes.

Esperamos que la comunicación sea de vuestro interés.

Aprovechamos la ocasión para enviaros un cordial saludo y quedamos a vuestra disposición.

SUMARIO

1. CAMBIO EN LA DOCTRINA SOBRE LOS INTERESES DE DEMORA ABONADOS POR LA AGENCIA TRIBUTARIA EN LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

El Tribunal Supremo cambia su doctrina sobre los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria en la devolución de ingresos indebidos y afirma que se trata de una ganancia patrimonial sujeta y no exenta en el IRPF como renta general.

2. EL TRIBUNAL SUPREMO CUESTIONA LA APLICACIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA DE INMUEBLES

En una reciente sentencia, el Tribunal Supremo ha dictado que la Administración, en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores debe motivar las razones que justifican su realización, además de argumentar la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre éste y el valor real.

3. TRIBUTACIÓN DEL ARRENDAMIENTO DE UN INMUEBLE CON PERIODO DE CARENCIA EN EL QUE SE REALIZAN OBRAS DE ACONDICIONAMIENTO POR EL ARRENDATARIO

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V2427/2022 del pasado 23 de noviembre de 2022, analiza el tema enunciado.

4. AMPLIACIÓN DEL PLAZO PARA APLICAR DEDUCCIONES POR OBRAS DE MEJORA DE LA EFICIENCIA ENERGÉTICA DE LAS VIVIENDAS

En la renta de 2023 también se podrán incluir las deducciones por mejora de la eficiencia energética de las viviendas.

5. DEDUCIBILIDAD EN LAS EMPRESAS DEL SUELDO DE LOS CONSEJEROS

La deducción de la retribución de los administradores constituye uno de los asuntos más controvertidos de las inspecciones tributarias.

6. PROYECTO NORMATIVO. ELEVACIÓN A 50.000 EUROS DEL LÍMITE EXENTO DE APORTAR GARANTÍAS EN APLAZAMIENTOS DE DEUDAS

El Ministerio de Hacienda y Función Pública tiene previsto elevar a 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias.

1. CAMBIOS EN LA DOCTRINA SOBRE LOS INTERESES DE DEMORA ABONADOS POR LA AGENCIA TRIBUTARIA EN LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

El Tribunal Supremo en su sentencia de 12 de enero de 2023, cambia su doctrina que consideraba que los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF.

El Tribunal fija como doctrina que **los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que constituye renta general.**

Hasta ahora, el Tribunal Supremo estimaba que los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF, tal y como se puso de manifiesto en la STS de 3 de diciembre de 2020, recurso n.º 7763/2019.

Sin embargo mediante esta sentencia de 12 de enero de 2023, el TS **cambia su criterio en base a que la delimitación del concepto de renta y, en particular, de uno de sus componentes, cual es el que nos ocupa, ganancias y pérdidas patrimoniales, se realiza a través de una doble delimitación: una positiva y otra negativa.** La última de ellas, mediante diversas técnicas tributarias, en particular a través de "supuestos de no sujeción" y de "exenciones". En ocasiones ambos conceptos no se diseñan, técnicamente hablando, con claridad. El resultado de esa doble delimitación (positiva y negativa) de las ganancias y pérdidas patrimoniales da lugar, a una renta de carácter residual, que llena cualquier laguna en la determinación del hecho imponible, comprensiva de la renta total.

Tal y como hemos dicho el Tribunal fija como doctrina que "los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que constituye renta general, de conformidad con lo dispuesto en el art. 46.b) Ley IRPF, interpretado a "sensu contrario".

En contra a esta doctrina la STS de 3 diciembre 2020 afirmó, aunque existiendo un voto particular en contra del pronunciamiento de la mayoría, que los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF. **Ahora se adopta la posición contraria** y se hace en las mismas condiciones que en diciembre de 2020, es decir, la sentencia de 12 de enero de 2023 a la que nos referimos, contiene asimismo un voto particular del Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, en base a tres razones: **la primera obedece a razones de seguridad jurídica, ya que esta sentencia rompe con una jurisprudencia precedente, bastante reciente, actitud que obedece a un fenómeno que no es ilícito, pero que ha de ser administrado con plena prudencia y mucho tacto y en este caso**

se cambia una doctrina por la contraria. Por otro lado, considera el magistrado disidente que la cuestión no es si estamos ante un supuesto de no exención, no previsto legalmente, sino si estamos ante un supuesto de sujeción. Finalmente, no comparte Navarro Sanchís la valoración de dicha ganancia, ya que en primer lugar se niega el presupuesto mismo para valorar una ganancia que se juzga no concurrente y por otro lado, tampoco considera de aplicación la regla que establece que cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos, ya que nos encontramos ante una cantidad percibida en ejecución de un deber legal acotado absolutamente y ese pretendido valor de mercado erigido en canon de valoración, resulta plenamente superfluo para tasar lo que, con toda obviedad, en su nacimiento, en su finalidad y en su cuantía, está fuera del mercado y de la disponibilidad de los sujetos intervinientes.

2. EL TRIBUNAL SUPREMO CUESTIONA LA APLICACIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA DE INMUEBLES

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, estableció normas contra las prácticas de elusión fiscal que incidían directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Esta norma, además, incorporaba un nuevo concepto en la valoración de los inmuebles, **denominado valor de referencia**, que afectaba al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), al Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales (ITP y AJD), principalmente.

Este valor de referencia es calculado por parte de la Dirección General de Catastro para cada inmueble, en base a unas normas de determinación de dicho valor, incorporadas en la Ley del Catastro. Además, con la finalidad de que teóricamente este valor no sea superior al de mercado, se prevé la aplicación de un factor de minoración.

Recordar que, a partir de la publicación de este valor de referencia, para el cálculo del impuesto de las liquidaciones de los impuestos afectados **se debe tomar como valor mínimo de transmisión dicho valor de referencia**, quedando el contribuyente en posición de vulneración, si el valor de compra o venta fuese inferior, ya que la carga de la prueba, para justificar que realmente el valor es inferior, recae sobre el contribuyente.

No obstante lo anterior, en Sentencia de casación de 23 de enero de 2023, el Tribunal Supremo se ha manifestado, considerando que la **Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real**. Es decir, que no basta con una presunción inmotivada de la asignación del valor, basándose en el valor de referencia comentado.

El Tribunal rechaza que la Administración use el valor de referencia del Catastro para respaldar la comprobación e indica que es ésta la que tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser revisado.

Por ello, al preparar las liquidaciones de ISD, IP, ITP y AJD es conveniente revisar el valor a declarar, ya que es posible que el valor de mercado, realmente satisfecho, sea menor al valor de referencia determinado por el Catastro y, posiblemente, se pueda solicitar la devolución de ingresos indebidos.

3. **TRIBUTACIÓN DEL ARRENDAMIENTO DE UN INMUEBLE CON PERIODO DE CARENIA EN EL QUE SE REALIZAN OBRAS DE ACONDICIONAMIENTO POR EL ARRENDATARIO**

La Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V2427/2022 de 23-11-2022, da respuesta a la consulta formulada por una entidad que ha formalizado, en calidad de parte arrendataria, un contrato de arrendamiento para uso distinto de vivienda de un inmueble destinado a oficinas. El contrato prevé **un periodo de carencia de dos meses**. Asimismo, establece la posibilidad del arrendatario de realizar obras de adaptación para acondicionar el inmueble. Las obras de adaptación no son obligatorias para el arrendatario, sino que son siempre a su entera discreción, previo consentimiento del arrendador, sin que exista ninguna obligación contractual de realizarlas por parte de la entidad arrendataria. A la finalización del contrato de arrendamiento, y en relación con las posibles obras realizadas por el arrendatario, se reconoce el derecho del arrendador de optar por quedárselas en beneficio del inmueble sin pago de ninguna compensación o a exigir a éste la reposición del inmueble a su estado inicial.

En primer lugar, en los arrendamientos de bienes inmuebles con periodo de carencia es esencial analizar si a efectos del Impuesto la carencia es contraprestación de algún bien o servicio a realizar por el arrendatario.

Así, la contraprestación de una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible a efectos de los arts. 78 y 79 de la Ley 37/992 (Ley IVA), siempre que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y el valor de esta última pueda expresarse en dinero. Lo mismo ocurre cuando una prestación de servicios se intercambia por otra prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos. Para el caso que nos ocupa deberá analizarse si, como es habitual, las obras realizadas por el arrendatario son la contraprestación de los meses de carencia ofrecidos por el arrendador.

Ahora bien, **si las obras a realizar no tuvieran ninguna vinculación con el periodo de carencia, y este periodo se incluye en el contrato, habrá que atender a lo dispuesto en el art. 75 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) en relación con el momento de devengo de las cuotas impositivas.**

Sólo en el caso de que formal y expresamente se cancele temporalmente la relación contractual arrendaticia o se modifique el momento de su exigibilidad se dejará de devengar el Impuesto, como parece suceder en el supuesto que nos ocupa, en el que se exigirá la renta arrendaticia tras dos meses de carencia. En el caso de que la relación contractual exija el pago de la renta arrendaticia con periodicidad mensual y el arrendador renuncie a su cobro, se darían los requisitos para la existencia de un autoconsumo de servicios y se seguirá devengando el IVA correspondiente al arrendamiento del mismo, de acuerdo con la exigibilidad de las cuotas de arrendamiento que se hubiera pactado.

Por lo tanto, **en casos en que el arrendador del edificio renunciara al cobro de una cantidad exigible por contrato y cediera el inmueble de manera gratuita debería repercutir el IVA al tipo general del 21 por ciento en los meses de carencia en los que no se satisface la renta pactada por el arrendamiento**, fijándose en este caso la base imponible de acuerdo con lo establecido en el art. 79.Cuatro de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Asimismo, en el caso de que el arrendatario realizara dichas obras y las mismas cumplieran los requisitos del art. 108 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) **dichas mejoras tendrán la consideración de bienes de inversión y, únicamente para el caso de que a la finalización del contrato el arrendador optara por quedárselas en beneficio del inmueble sin pago de ninguna compensación, la reversión de los referidos bienes de inversión que se pudiera realizar por la entidad una vez finalizado el plazo del arrendamiento tendría la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto realizada a título gratuito por parte de dicha entidad.**

El devengo coincidirá con la reversión del bien inmueble en donde la entidad, como arrendataria, deberá repercutir el Impuesto en factura al tipo general del 21 por ciento. Esto implica que el devengo se producirá con motivo de la cesión gratuita de las obras de acondicionamiento del arrendatario al arrendador cuando tengan la consideración de bien de inversión, que podrá tener lugar a la finalización del plazo de duración del contrato de arrendamiento o bien, en el momento anterior en que se produzca la rescisión de dicho contrato con anterioridad a la finalización del plazo de duración del mismo.

4. AMPLIACIÓN DEL PLAZO PARA APLICAR DEDUCCIONES POR OBRAS DE MEJORA DE LA EFICIENCIA ENERGÉTICA DE LAS VIVIENDAS

Por medio del Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, se amplió un año más el ámbito de aplicación de este tipo de deducciones.

Para la aplicación de estas deducciones es fundamental disponer de certificados energéticos que acrediten la mejora energética, ya que sin ellos no se podrán aplicar las deducciones en el IRPF, al no poder acreditarse la mejora de la eficiencia energética.

El **certificado de eficiencia energética** es un documento emitido por los profesionales que se dedican a la certificación energética (arquitectos e ingenieros), en el que se miden aspectos como el consumo de electricidad, gas natural o el aislamiento de la vivienda.

En Renta WEB, **las deducciones por las obras de mejora de la eficiencia energética** de una vivienda se encuentran dentro del apartado de **deducciones generales de la cuota**, junto con otras deducciones relativas a la vivienda habitual, como las de compra y alquiler. **Dentro de este apartado hay tres deducciones existentes:**

Deducción del 20 % por obras de mejora que reduzcan la demanda de calefacción y refrigeración. La base máxima anual de esta deducción es de 5.000 euros anuales.

Deducción del 40 % por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable. La base máxima anual de esta deducción es de 7.500 euros anuales.

Deducción del 60 % por obras de rehabilitación energética de edificios. La base máxima anual de esta deducción es de 5.000 euros anuales.

Estas deducciones **son incompatibles entre sí respecto de la misma obra** y con las modificaciones realizadas por el Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, quedan de la siguiente manera:

Deducción por obras para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración

Estas obras son deducibles en la vivienda habitual del contribuyente, o cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes del **31 de diciembre de 2024**.

No da derecho a deducción la parte de la obra que se realice en plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos, ni en la parte de la vivienda afecta a una actividad económica.

Las obras que dan derecho a deducción son aquellas que **hayan reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda en al menos un 7 % la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración** del certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

La base de la deducción estará compuesta por las cantidades satisfechas en las obras realizadas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2023, con un **máximo de 5.000 euros**, siendo el **porcentaje de deducción del 20 %**. Por lo tanto, si se realizan obras por importe de 9.000 euros, la base máxima a aplicar será de 5.000 euros y se podrán deducir 1.000 euros en el IRPF.

El periodo impositivo en el que será de aplicación será aquel en el que se haya expedido el certificado de eficiencia energética emitido después de las obras. Estos certificados deberán ser expedidos **antes del 1 de enero de 2024**.

Deducción por obras para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable

Estas obras son deducibles en la vivienda habitual del contribuyente, o cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda o en expectativa de alquiler, siempre que, en este último caso, la vivienda se alquile antes del 31 de diciembre de 2024.

No da derecho a deducción la parte de la obra que se realice en plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos, ni en la parte de la vivienda afecta a una actividad económica.

Las obras con derecho a deducción son aquellas que hayan reducido en al menos un 30 % el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien consigan una **mejora de la calificación energética** de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

La base de la deducción estará compuesta por las cantidades satisfechas en las obras realizadas desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2023, **con un máximo de 7.500 euros**, siendo el **porcentaje de deducción del 40 %**.

El periodo impositivo en el que será de aplicación será aquel en el que se haya expedido el certificado de eficiencia energética emitido después de las obras. Estos certificados deberán ser expedidos antes del 1 de enero de 2024.

Deducción por obras de rehabilitación energética

Las edificaciones en las que se pueden realizar las obras con derecho a esta deducción son las viviendas propiedad del contribuyente, ubicadas en edificios de uso predominante residencial, y las plazas de garaje y trasteros adquiridos con estas. No obstante, no da derecho la parte de la vivienda afecta a actividades económicas.

Las obras que dan derecho a deducción son aquellas que hayan **reducido el consumo de energía primaria no renovable, en un 30 % como mínimo**, o bien **la mejora de la calificación energética del edificio** para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

La base de la deducción estará compuesta por las cantidades satisfechas en las obras realizadas desde el 6 de octubre de 2021 **hasta el 31 de diciembre de 2024**.

En principio se puede aplicar en los periodos impositivos de 2021, 2022, 2023 y 2024. No obstante, es requisito para poder aplicar la deducción que se haya expedido el certificado de eficiencia energética después de las obras. Estos certificados deberán ser expedidos **antes del 1 de enero de 2025**.

Para el cálculo de la base anual de la deducción, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- Cuando se haya expedido el certificado en el periodo impositivo: las cantidades satisfechas desde el 6 de octubre de 2021 hasta la finalización del periodo impositivo.
- Cuando el certificado se hubiera expedido en un periodo impositivo anterior: las cantidades satisfechas en el año.
- La base máxima será de 5.000 euros anuales.

Las **cantidades satisfechas no deducidas** por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.

Tratándose de obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente vendrá determinada por el resultado de aplicar, a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios, el coeficiente de participación que tuviese en la misma.

El porcentaje de deducción será del 60 %.

5. DEDUCIBILIDAD EN LAS EMPRESAS DEL SUELDO DE LOS CONSEJEROS

Como es sabido, la posibilidad de deducir el gasto correspondiente a la retribución de consejeros y administradores en el Impuesto sobre Sociedades viene siendo una cuestión muy controvertida desde hace años.

La Administración viene discutiendo, con base en la Sentencia 494/2018 del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, así como en virtud de la Resolución 3156/2019 del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 17 de julio de 2020, la deducibilidad del mencionado gasto **cuando no se cumple de forma estricta la normativa mercantil bajo el denominado principio de reserva estatutaria**. Este principio exige que las sociedades no cotizadas **establezcan en sus estatutos el sistema de remuneración, la junta general apruebe la retribución máxima y que, en el caso de consejeros con funciones ejecutivas, se formalice un contrato que cumpla con los requisitos de contenido y aprobación**.

Sin embargo, recientes sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional han comenzado a ofrecer un nuevo enfoque centrado en la finalidad que la jurisprudencia atribuye a **la reserva estatutaria**. Esta nueva perspectiva **consiste en verificar si se ha suministrado la suficiente información a los accionistas, de forma que ello les permita controlar la actuación de los administradores**, alejándose de ese «abuso de la formalidad» (tal y como lo ha definido el propio Tribunal Supremo) en el cumplimiento estricto de los requisitos mercantiles para permitir la deducibilidad del gasto.

En este sentido, la Audiencia Nacional, en su Sentencia 4334/2022, de 21 de septiembre de 2022, matiza los requisitos establecidos por el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) en orden a recoger en los estatutos de forma clara y precisa el sistema de retribución de los administradores de una sociedad cotizada, en los que consta el carácter remunerado del cargo. En concreto, la Audiencia Nacional concluye que el sistema de retribución debe ser claro y preciso, **pero la norma mercantil concede un amplio margen de libertad para fijar en los estatutos el citado sistema, siempre preservando el interés de los accionistas**.

La Audiencia Nacional va más allá en su Sentencia 4786/2022, de 3 de octubre de 2022, al admitir la deducción de la retribución de los administradores aun cuando no conste en los estatutos el carácter remuneratorio del cargo. En dicha sentencia, el tribunal concluye que, dado que la compañía había demostrado que todos los socios habían sido oportunamente informados de las retribuciones de los administradores, no podía afirmarse que se había infringido la norma.

Así, la Sala hace hincapié en el objeto del artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), que no es otro que proteger a los accionistas, de forma que si estos han tenido conocimiento de la retribución de los administradores, no se puede negar su deducibilidad con base en el incumplimiento de la norma.

Estas últimas sentencias continúan la tendencia de la Audiencia Nacional iniciada en su Sentencia 558/2022, de 22 de febrero de 2022, en la que se defendió que no puede discutirse la deducibilidad del gasto en aquellos casos en los que **no exista acción para reclamar su restitución**, o hayan transcurrido ya los plazos de dicha acción, e incluso si hubieran sido objeto de convalidación las irregularidades de las que adolecía. Asimismo, rechaza que se pueda alegar la contrariedad con el orden público de dicho acuerdo por incumplimiento o infracción de una norma legal imperativa, debiendo quedar reservada aquélla a vulneraciones de derechos reconocidos en la Constitución, constitutivas de delito, o contradictorias de los principios esenciales y configuradores del derecho societario.

Por último, también debe recordarse que el Tribunal Supremo, en sus Sentencias 150/2021, de 8 de febrero de 2021, 1167/2022, de 21 de septiembre de 2022 y 1188/2022, de 27 de septiembre de 2022, rechaza que el concepto de «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» —regulado en el artículo 15.f) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades—, pueda equipararse al de cualquier incumplimiento jurídico, abogando así por una interpretación restrictiva de este concepto.

En virtud de todo lo expuesto, y a la espera de un pronunciamiento del Tribunal Supremo que termine de pacificar la cuestión, **parece que la Audiencia Nacional, basándose en el principio inspirador de la norma mercantil, está suavizando los requisitos para entender cumplido el artículo 217 de la LSC, alejándose del criterio formalista y restrictivo que se venía siguiendo hasta ahora**. Sin embargo, ha de advertirse que dicho criterio no es compartido por todos los tribunales. Así, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su reciente Sentencia 475/2022, de 3 de noviembre de 2022, continúa sosteniendo la interpretación más restrictiva de la norma mercantil. Concluye así que el acuerdo de la junta general que fije la retribución de los consejeros no puede equipararse a la fijación de la misma en los estatutos sociales por lo que, ante el incumplimiento de la normativa mercantil, el gasto en que se traduzca la retribución de los administradores no tendrá carácter deducible.

En definitiva, a pesar de que algunos tribunales estén abriendo la puerta a la flexibilización de los requisitos de la norma mercantil en aras de admitir la deducción de la retribución de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades, conviene realizar un análisis individualizado de cada caso concreto para poder valorar sus consecuencias fiscales a la vista de la evolución de los criterios de los tribunales.

6. PROYECTO NORMATIVO. ELEVACIÓN A 50.000 EUROS DEL LÍMITE EXENTO DE APORTAR GARANTÍAS EN APLAZAMIENTOS DE DEUDAS

El Ministerio de Hacienda y Función Pública tiene previsto elevar a 50.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias.

El cambio, que ampliaría esta cantidad respecto a los actuales 30.000 euros en los que se encuentra este límite, figura en un proyecto de orden ministerial que Hacienda sacó a audiencia e información pública.

La orden explica que no se exigirán garantías para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas cuando su importe **en conjunto no exceda de 50.000 euros y se encuentren tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago.**

Para el cálculo del importe de deuda, se acumularán en el momento de la solicitud tanto las deudas a las que se refiera la propia solicitud como todas aquellas del mismo deudor para las que se haya solicitado y aún no se haya resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

El objetivo de esta medida, cuya entrada en vigor el proyecto de orden prevé para el **15 de abril**, es, según el Ministerio en el texto, "mantener la finalidad última de la exención prevista, otorgando facilidades al obligado al pago para el cumplimiento de sus obligaciones de derecho público ante sus dificultades económico-financieras de carácter transitorio y agilizando el procedimiento de gestión de estas solicitudes mediante el impulso de su gestión automatizada.

DISPOSICIONES PUBLICADAS DURANTE LOS MES DE FEBRERO DE 2023

Tributos

Orden HFP/94/2023, de 2 de febrero, por la que se aprueban el modelo 795, "Gravamen temporal energético. Declaración del ingreso de la prestación", el modelo 796, "Gravamen temporal energético. Pago anticipado", el modelo 797, "Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Declaración del ingreso de la prestación" y el modelo 798, "Gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito. Pago anticipado", y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.
Ministerio de Hacienda y Función Pública. B.O.E. núm. 29 de 3 de febrero de 2023.

Procedimientos administrativos. Compensación de beneficios fiscales

Resolución de 30 de enero de 2023, de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, por la que se regula el procedimiento de compensación de los beneficios fiscales en las cuotas correspondientes al ejercicio 2022 del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividades Económicas, previstos en el artículo 94 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, con motivo de los incendios forestales que tuvieron lugar durante los meses de junio, julio y agosto de 2022.
Ministerio de Hacienda y Función Pública. B.O.E. núm. 30 de 4 de febrero de 2023.

Regímenes fiscales perjudiciales

Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, por la que se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas.
Ministerio de Hacienda y Función Pública. B.O.E. núm. 35 de 10 de febrero de 2023.

DISPOSICIONES AUTONÓMICAS Y FORALES

COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

Presupuestos

Ley 10/2022, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales para 2023.
B.O.E. núm. 33 de 8 de febrero de 2023.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA

Presupuestos

Ley 10/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Cantabria para el año 2023.

Medidas fiscales y administrativas

Ley 11/2022, de 28 de diciembre, Medidas Fiscales y Administrativas.
B.O.E. núm. 33 de 8 de febrero de 2023.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA-LA MANCHA

Presupuestos

Ley 9/2022, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2023.
B.O.E. núm. 38 de 14 de febrero de 2023.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA

Presupuestos

Decreto-ley 15/2022, de 20 de diciembre, de necesidades financieras del sector público en prórroga presupuestaria.

Impuestos

Decreto-ley 16/2022, de 20 de diciembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio.

B.O.E. núm. 35 de 10 de febrero de 2023.

Impuestos. Aguas

Decreto-ley 17/2022, de 20 de diciembre, por el que se establecen medidas de adaptación al impuesto sobre el depósito de residuos en depósitos controlados, la incineración y la co-incineración, y para la subrogación del Ente de Abastecimiento de Agua Ter-Llobregat en el convenio regulador de la financiación y la explotación de la red de abastecimiento de La Llosa del Cavall.

B.O.E. núm. 46 de 23 de febrero de 2023.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA

Presupuestos

Ley 6/2022, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2023.

B.O.E. núm. 30 de 4 de febrero de 2023.

Corrección de errores de la Ley 6/2022, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2023.

B.O.E. núm. 35 de 10 de febrero de 2023.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS

Presupuestos

Ley 11/2022, de 28 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2023.

Medidas urgentes

Decreto-ley 9/2022, de 7 de noviembre, de medidas urgentes para compensar la inflación en las Illes Balears.

B.O.E. núm. 31 de 6 de febrero de 2023.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA

Presupuestos

Ley 12/2022, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2023.

B.O.E. núm. 34 de 9 de febrero de 2023.

COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

Presupuestos

Ley 15/2022, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2023.

B.O.E. núm. 36 de 11 de febrero de 2023.

COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

Impuestos

Decreto Foral Legislativo 1/2023, de 25 de enero, de armonización tributaria, por el que se modifican la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, la Ley Foral 37/2022, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se prorrogan determinadas medidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.

B.O.E. núm. 38 de 14 de febrero de 2023.

Cuentas generales

Ley Foral 1/2023, de 6 de febrero, de Cuentas Generales de Navarra de 2021.

B.O.E. núm. 46 de 23 de febrero de 2023.

CALENDARIO FISCAL PARA EL MES DE MARZO DE 2023

MODELO 511. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

Relación mensual de notas de entrega de productos con el impuesto devengado a tipo reducido, expedidos por el procedimiento de ventas en ruta: 5 días hábiles siguientes a la finalización del mes al que corresponde la información.

HASTA EL DÍA 13

ESTADÍSTICA COMERCIO INTRACOMUNITARIO (INTRASTAT)

- * Febrero 2022. Obligados a suministrar información estadística.

HASTA EL DÍA 20

RENTA Y SOCIEDADES

RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO, ACTIVIDADES ECONÓMICAS, PREMIOS Y DETERMINADAS GANANCIAS PATRIMONIALES E IMPUTACIONES DE RENTA, GANANCIAS DERIVADAS DE ACCIONES Y PARTICIPACIONES DE LAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA, RENTAS DE ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES URBANOS, CAPITAL MOBILIARIO, PERSONAS AUTORIZADAS Y SALDOS EN CUENTAS

- * Febrero 2023. Grandes Empresas. Modelos 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- * Febrero 2023. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Mod. 349.

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

- * Febrero 2023. Modelo 430.

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

- * Diciembre 2022. Grandes Empresas. Modelos 561, 562, 563.
- * Febrero 2023. Modelos 548, 566, 581.
- * Declaración de operaciones por los destinatarios registrados, representantes fiscales y receptores autorizados. Modelo 510.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

- * Febrero 2023. Grandes empresas: Modelo 560.

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

- * Febrero 2023. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación. Modelo 592.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

- * Febrero 2023. Grandes empresas: Modelo 604.

HASTA EL DÍA 30

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- * Febrero 2023. Autoliquidación. Modelo 303
- * Febrero 2023. Grupo de entidades, modelo individual. Modelo 322.
- * Febrero 2023. Grupo de entidades, modelo agregado. Modelo 353.
- * Febrero 2023. Operaciones asimiladas a las importaciones. Modelo 380.

IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

- * Año 2022. Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero. Modelo 586.
Comprenderá las operaciones realizadas desde el 1 de enero hasta el 31 de agosto de 2022.

HASTA EL DÍA 31

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- * Febrero 2023. Ventanilla única – Régimen de importación. Modelo 369.

DECLARACIÓN INFORMATIVA DE VALORES, SEGUROS Y RENTAS

- * Año 2022. Modelo 189.

DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE CLIENTES PERCEPTORES DE BENEFICIOS DISTRIBUIDOS POR INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA ESPAÑOLAS, ASÍ COMO DE AQUELLOS POR CUENTA DE LOS CUALES LA ENTIDAD COMERCIALIZADORA HAYA EFECTUADO REEMBOLSOS O TRANSMISIONES DE ACCIONES O PARTICIPACIONES

- * Año 2022. Modelo 294.

DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE CLIENTES CON POSICIÓN INVERSORA EN INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVAS ESPAÑOLAS, REFERIDA A FECHA 31 DE DICIEMBRE DEL EJERCICIO, EN LOS SUPUESTOS DE COMERCIALIZACIÓN TRANSFRONTERIZA DE ACCIONES O PARTICIPACIONES EN INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA ESPAÑOLAS.

- * Año 2022. Modelo 295.

DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE BIENES Y DERECHOS EN EL EXTRANJERO

- * Año 2022. Modelo 720.

IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

- * Año 2022. Relación anual de destinatarios de productos de la tarifa segunda. Modelo 512.
- * Año 2022. Relación anual de kilómetros realizados.

IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

- * Declaración ocasional. Correspondiente al mes de febrero. Modelo 412.
- * Suministro Inmediato de Información. Correspondiente al mes de febrero. Modelo 417.
- * Régimen Especial del grupo de entidades. Correspondiente al mes de febrero. Modelo 418.
- * Régimen Especial del grupo de entidades. Autoliquidación agregada. Febrero 2023. Modelo 419.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE COMBUSTIBLES DERIVADOS DEL PETRÓLEO (ISLAS CANARIAS)

- * Régimen general. Mes de febrero 2023. Modelo 430

ARBITRIO SOBRE IMPORTACIONES Y ENTREGAS DE MERCANCÍAS EN LAS ISLAS CANARIAS

- * Solicitud de devolución de cuotas soportadas correspondientes al ejercicio 2022. Modelo 451.
- * Declaración de entregas de combustibles exentas correspondiente al ejercicio 2022. Modelo 452.

IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO (ISLAS CANARIAS)

- * Febrero 2023. Autoliquidación. Modelo 460.
- * Febrero 2023. Declaración de operaciones accesorias al modelo 460. Modelo 461.
- * Comunicación de los precios medios ponderados de venta real. Mes de febrero. Modelo 468.