

SUMARI

1. MODIFICACIÓ DELS REGLAMENTS DE REVISIÓ EN VIA ADMINISTRATIVA, RECAPTACIÓ, GESTIÓ I INSPECCIÓ I D'APLICACIÓ DELS TRIBUTS, IMPOST SOBRE DONACIONS, IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT, IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSQUES I IMPOST DE SOCIETATS

S'han modificat per implementar diversos canvis efectuats per la Llei 11/2021, de 9 de juliol, de mesures de prevenció i lluita contra el frau fiscal.

2. L'ÀREA DE RECAPTACIÓ DE L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA HA EMÈS DUES INSTRUCCIONS AMB LES NOVES REGLES PER A L'AJORNAMENT DELS DEUTES TRIBUTARIS

L'Agència Tributària admetrà el pagament de deutes tributaris fins amb 24 mesos de termini. Acceptarà com a garantia béns immobles urbans que tinguin càrregues prèvies quan, descomptant aquestes quantitats, l'import superi el 115% del deute.

3. PER A PRIVAR DE LA CONDICIÓ D'ADMINISTRADOR A L'EFFECTE DE LA DERIVACIÓ DE RESPONSABILITAT SUBSIDIÀRIA, NO ÉS SUFICIENT LA CONVOCATÒRIA DE JUNTA GENERAL PER A NOMENAR NOUS ADMINISTRADORS

El Tribunal Suprem en la seva sentència de 7 de març de 2023, rec. núm. 4926/2021, així ho estableix.

4. EL TRIBUNAL IMPOSA EL DEURE D'APLICAR LA "REGULARITZACIÓ ÍNTEGRA" EN TOTES LES COMPROVACIONS TRIBUTÀRIES

Assenyala el Tribunal Suprem, i fixa com a jurisprudència, que el principi, en el seu vessant procedimental, és aplicable no sols als procediments d'inspecció sinó també als procediments de gestió tributària, inclòs el de comprovació limitada.

5. RENDA 2022: HISENDA HA PUBLICAT LA REBAIXA DE L'IRPF A AGRICULTORS I RAMADERS

Es redueixen, per al període impositiu 2022, els índexs de rendiment net per a activitats agrícoles i ramaderes, que determinen el rendiment net pel mètode d'estimació objectiva, afectades per circumstàncies excepcionals, localitzades en determinades zones geogràfiques.

1. MODIFICACIÓ DELS REGLAMENTS DE REVISIÓ EN VIA ADMINISTRATIVA, RECAPTACIÓ, GESTIÓ I INSPECCIÓ I D'APLICACIÓ DELS TRIBUTS, IMPOST SOBRE DONACIONS, IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT, IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSQUES I IMPOST DE SOCIETATS

En el BOE de 5 d'abril de 2023 i en vigor excepte alguna excepció el 25 d'abril, s'ha publicat el Reial decret 249/2023, de 4 d'abril, pel qual **es modifiquen el Reglament General de Desenvolupament** de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, en matèria de revisió en via administrativa, aprovat pel Reial decret 520/2005, de 13 de maig; el **Reglament General de Recaptació**, aprovat pel Reial decret 939/2005, de 29 de juliol; el **Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs**, aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol; el **Reglament de l'Impost sobre Successions i Donacions**, aprovat pel Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre; el **Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit**, aprovat pel Reial decret 1624/1992, de 29 de desembre; el **Reglament de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques**, aprovat pel Reial decret 439/2007, de 30 de març, i el **Reglament de l'Impost de Societats**, aprovat pel Reial decret 634/2015, de 10 de juliol.

Aquest Reial decret, que consta de 7 articles, un per a cada reglament modificat, té per finalitat primordial la incorporació al Dret positiu dels canvis ocasionats per l'aprovació de la Llei 11/2021, de 9 de juliol, de mesures de prevenció i lluita contra el frau fiscal.

A continuació, ressenyem les diferents **modificacions introduïdes** en cadascun dels reglaments citats:

I. REGLAMENT GENERAL DE REVISIÓ EN VIA ADMINISTRATIVA

S'introdueixen modificacions en l'apartat 10 de l'article 25, en l'apartat 2 de l'article 42, en l'apartat 1 de l'article 44 i en els apartats 2 i 4 de l'article 46 del Reglament general de revisió en via administrativa (Reial decret 520/2005, de 13 de maig).

Les modificacions en aquest Reglament reiteren el criteri adoptat per la redacció actual de la Llei 58/2003, General Tributària per a evitar que la **reiteració de sol·licituds de suspensió impedeixi l'inici del període executiu** quan s'hagués denegat una sol·licitud prèvia respecte al mateix deute tributari.

II. REGLAMENT GENERAL DE RECAPTACIÓ

S'introdueixen modificacions en els apartats 2 i 7 de l'article 40, en l'apartat 2 de l'article 52 i en l'apartat 5 de l'article 56 del RGR (Reial decret 939/2005, de 29 de juliol).

D'acord amb les modificacions introduïdes en el Reglament de revisió en via administrativa, en el Reglament de recaptació s'adopten mesures per a evitar que la **reiteració de sol·licituds de suspensió impedeixi l'inici del període executiu quan s'hagués denegat una sol·licitud prèvia respecte al mateix deute tributari**.

III. REGLAMENT GENERAL DE LES ACTUACIONS I ELS PROCEDIMENTS DE GESTIÓ I INSPECCIÓ TRIBUTÀRIA I DE DESENVOLUPAMENT DE LES NORMES COMUNES DELS PROCEDIMENTS D'APLICACIÓ DELS TRIBUTS

S'introdueixen modificacions en els articles 3. 4, 6, 7, 8, 9 i 10; 5; 9.3; 10.2 i 4; 39.3; 39 bis; 39 ter; 42 ter. 3 i 4; 42 quater; 59.1, 3 i 4; 74.1 i 3; 125.4; 144.4; 145.1; 146.1; 147. 1, 7 i 8; 172. 2 i 3 i 188. 2 i 3.

Censos tributaris

Són diverses les modificacions que s'introdueixen. Així, es regula la formació del **Registre d'extractors de dipòsits fiscals**, que formarà part del Cens d'Empresaris, Professionals i Retenidors i tindrà caràcter públic podent accedir al seu contingut qualsevol interessat.

Per a la inclusió en el citat Cens, serà necessària la prèvia sol·licitud de l'interessat. La inclusió o exclusió en el Registre serà efectiva des de l'endemà a l'acord motivat adoptat per l'òrgan competent.

Els **operadors d'hidrocarburs** que es trobin en el llistat d'operadors a l'engròs de productes petrolífers es consideraran inclosos en el Registre d'extractors de dipòsits fiscals de productes inclosos en els àmbits objectius dels Impostos sobre l'Alcohol i Begudes Derivades o sobre Hidrocarburs en el moment d'entrada en vigor de la regulació relativa a aquest Registre.

Així mateix, se substitueixen les referències al «Registre d'exportadors i altres operadors econòmics en règim comercial» per «Registre de devolució mensual».

Obligació d'informar sobre valors, assegurances i rendes

La Llei 11/2021 va modificar la regla de valoració de les assegurances de vida en l'**Impost sobre el Patrimoni**, establint per a determinats suposats la seva valoració per l'import

de la provisió matemàtica. Aquest canvi en la regla de valoració exigeix modificar l'obligació informativa que concerneix les entitats asseguradores en relació **amb les assegurances de vida**, per a incloure aquesta valoració.

També es modifica en el mateix sentit l'obligació d'informar de les assegurances de vida o invalidesa dels quals se sigui tomador i de les rendes vitalícies o temporals de les quals se sigui beneficiari contractats amb entitats establertes a l'estranger, de manera que la regla de valoració de les citades assegurances i rendes sigui la mateixa, encara que en aquest cas sigui el prenedor o beneficiari el que subministri la informació.

Obligacions informatives per a monedes virtuals (Criptomonedes)

Aquesta és una de les modificacions més destacades de les efectuades pel Reial decret i dona compliment a les noves obligacions informatives relatives a la tinença de monedes virtuals i a les operacions que s'efectuïn amb aquelles. Així mateix, es desenvolupa reglamentàriament l'obligació d'informar sobre les monedes virtuals situades a l'estranger.

Les primeres declaracions relatives a les obligacions d'informació sobre monedes virtuals s'hauran de presentar **a partir de l'1 de gener de 2024**, respecte a les operacions realitzades durant 2023.

1. Obligació d'informar sobre saldos en monedes virtuals

En concret, hauran de presentar una declaració informativa anual les persones i entitats residents a Espanya i els establiments permanents en territori espanyol de persones o entitats residents a l'estranger, que proporcionin serveis per a salvaguardar claus criptogràfiques privades en nom de tercers, per a mantenir, emmagatzemar i transferir monedes virtuals. Aquesta declaració farà referència a la totalitat de les monedes virtuals que mantinguin custodiades, en els termes que estableixi l'ordre ministerial per la qual s'aprovi el model corresponent.

La informació a subministrar a l'Administració Tributària comprendrà:

- El nom i cognoms o raó social o denominació completa, domicili i NIF de les persones o entitats als qui corresponguin en algun moment de l'any les monedes virtuals, ja sigui com a titulars, autoritzats o beneficiaris, i els saldos a 31 de desembre. La informació relativa als saldos inclourà, per a cada moneda virtual, el tipus de moneda virtual, el nombre d'unitats de moneda virtual a 31 de desembre i la seva valoració en €.
- Els saldos a 31 de desembre de moneda fiduciària que, si és el cas, mantinguin per compte de tercers, respecte de les que proporcionaran les mateixes dades identificatives del seu titular, autoritzat o beneficiari a què es refereix el primer paràgraf d'aquest apartat, així com la seva valoració en € quan la moneda sigui diferent de l'€.

2. Obligació d'informar sobre operacions amb monedes virtuals

Així mateix, les persones o entitats residents a Espanya i els establiments permanents en territori espanyol de persones o entitats residents a l'estranger, que proporcionin serveis de canvi entre monedes virtuals i moneda fiduciària o entre diferents monedes virtuals, mitjancin de qualsevol forma en la realització d'aquestes operacions o proporcionin serveis per a salvaguardar claus criptogràfiques privades en nom de tercers, per a mantenir, emmagatzemar i transferir monedes virtuals, també hauran de presentar una declaració informativa anual referent a les operacions d'adquisició, transmissió, permuta i transferència de monedes virtuals, sigui com sigui la contraprestació pactada, si és el cas, així com els cobraments i pagaments efectuats en aquestes monedes, en les quals intervinguin o mitjancin, en els termes que estableixi l'ordre ministerial per la qual s'aprovi el model corresponent.

Es precisa que no s'inclouen les persones o entitats que, únicament, duguin a terme tasques d'assessorament sobre monedes virtuals, a la mera posada en contacte de les parts interessades a efectuar operacions amb monedes virtuals o a la simple atenció d'ordres de cobrament i pagament en moneda fiduciària de les persones o entitats que proporcionin serveis de canvi entre monedes virtuals i moneda fiduciària o entre

diferents monedes virtuals o serveis per a salvaguardar claus criptogràfiques privades en nom de tercers, o dels seus clients.

La informació a subministrar a l'Administració Tributària comprendrà:

- El nom i cognoms o raó social o denominació completa, domicili i NIF dels subjectes que efectuïn les operacions assenyalades anteriorment.
- Tipus d'operació, la data de l'operació, el tipus i el nombre d'unitats de moneda virtual adquirida, transmesa, permutada o transferida, el valor en € pel qual s'efectua l'operació i, si escau, les comissions i despeses associades a l'operació i que vagi a percebre el subjecte obligat a proporcionar la informació.
- En el cas que existeixi contraprestació i el subjecte obligat a proporcionar la informació sigui qui la satisfaci o percebi, mitjanç en la seva percepció o lliurament o tingui coneixement d'ella, s'informarà així mateix de si aquesta consisteix en moneda fiduciària, en una altra moneda o actiu virtual, en béns o serveis o en una combinació de les anteriors

3. Obligació d'informar sobre les monedes virtuals situades a l'estranger

Les persones físiques i jurídiques residents en territori espanyol, els establiments permanents en aquest territori de persones o entitats no residents i les entitats a què es refereix l'article 35.4 de la Llei General Tributària, estaran obligats a presentar una declaració informativa anual referent a la totalitat de les monedes virtuals situades a l'estranger de les quals se sigui titular, o respecte de les quals es tingui la condició de beneficiari, autoritzat o d'alguna altra forma s'ostenti poder de disposició, o de les quals se sigui titular real, custodiades per persones o entitats que proporcionen serveis per a salvaguardar claus criptogràfiques privades en nom de tercers, per a mantenir, emmagatzemar i transferir monedes virtuals, a 31 de desembre de cada any.

Aquesta obligació també s'estén als qui hagin estat titulars, autoritzats, o beneficiaris de les citades monedes virtuals, o hagin tingut poders de disposició sobre aquestes, o hagin estat titulars reals en qualsevol moment de l'any a què es refereixi la declaració i que haguessin perdut aquesta condició a 31 de desembre d'aquest any. En aquests supòsits, la informació a subministrar serà la corresponent a la data en la qual aquesta extinció es va produir.

La informació a subministrar a l'Administració Tributària comprendrà:

- El nom i cognoms o la raó social o denominació completa i, si és el seu cas, NIF del país de residència fiscal de la persona o entitat que proporciona serveis per a salvaguardar les claus criptogràfiques privades en nom de tercers, per a mantenir, emmagatzemar i transferir les monedes virtuals, així com el seu domicili o adreça del seu lloc web.
- La identificació completa de cada tipus de moneda virtual.
- Els saldos de cada tipus de moneda virtual a 31 de desembre expressats en unitats de moneda virtual i la seva valoració en €.

Criteris d'atribució de competència en l'àmbit de les Administracions Tributàries

Es modifiquen els criteris d'atribució de competències en l'àmbit de les Administracions Tributàries amb la finalitat d'afavorir l'eficiència administrativa.

Certificació de trobar-se al corrent de les obligacions tributàries

Per a l'emissió del certificat s'inclou haver presentat les autoliquidacions que, si escau, corresponguin pels impostos especials, l'Impost sobre els gasos fluorats d'efecte d'hivernacle, l'Impost sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica, l'Impost sobre la producció de combustible nuclear gastat i residus radioactius resultants de la generació d'energia nucleoeelèctrica, l'Impost sobre l'emmagatzematge de combustible nuclear gastat i residus radioactius en instal·lacions centralitzades, l'Impost sobre el valor de l'extracció de gas, petroli i condensats, l'Impost especial sobre els envasos de plàstic no reutilitzables i l'Impost sobre el dipòsit de residus en abocadors, la incineració i la coincineració de residus.

Finalització del procediment de devolució iniciat mitjançant autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades

Es modifica la normativa relativa a la liquidació d'interessos de demora a favor dels obligats tributaris en el cas de les devolucions tributàries acordades en el procediment d'inspecció, aclarint-se que en el còmput del període de meritació **no es tindran en compte els supòsits d'extensió del termini que concorrin en aquests procediments.**

Revocació del Número d'Identificació Fiscal

Es reconeix que la revocació del NIF es podrà efectuar en altres actuacions i procediments d'aplicació dels tributs, no sols en les actuacions de comprovació censal. A més, s'inclou una nova causa de revocació **en cas d'incompliment de l'obligació de dipositar comptes anuals en el Registre Mercantil en quatre períodes consecutius**, sent necessari per a la seva rehabilitació que s'esmeni aquest fet.

Entrada i reconeixement de finques

A conseqüència de les modificacions efectuades en la Llei General Tributària en relació amb el règim jurídic de l'entrada en el domicili constitucionalment protegit, s'introdueixen canvis en el règim d'autorització d'entrada en el domicili constitucionalment protegit, exigint que l'autorització **incorpori l'acord d'entrada per l'autoritat competent de l'Administració Tributària.** Aquest règim també s'estendrà a determinats llocs que no siguin el domicili constitucionalment protegit quan existeixi oposició.

Tramitació de les actes de disconformitat

Es flexibilitza la formalització de l'informe ampliatiu en el cas de les actes per disconformitat, de manera que aquest podrà emetre's quan sigui necessari per a completar la informació d'aquestes actes.

IV. REGLAMENT DE L'IMPOST SOBRE SUCCESSIONS I DONACIONS

Es modifica l'apartat 4 de l'article 18 del RISD (Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre).

Obligació real de contribuir: representants

Es permet que els residents de la Unió Europea o d'aquells Estats de l'Espai Econòmic Europeu amb els quals existeixi un Conveni d'assistència mútua en l'intercanvi d'informació tributària i recaptació no necessitin nomenar un representant a Espanya quan es converteixin en contribuents per obligació real de l'Impost.

V. REGLAMENT DE L'IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT

Es modifica l'apartat 3 de l'article 63 i la lletra a) de l'apartat 1 de l'article 69 bis del RIVA (Reial decret 1624/1992, de 29 de desembre).

Les modificacions **entren en vigor l'1 de juliol de 2023** i s'aplicaran respecte d'ajustos que hagin d'incloure's en les autoliquidacions corresponents a períodes impositius que s'iniciïn a partir d'aquesta data.

Llibre registre de factures expedides

En relació amb el llibre registre de factures expedides, s'introdueix una modificació de caràcter tècnic, en virtut de la qual, **s'habilita el registre de modificacions en base imposable i quota quan no sigui obligatori expedir una factura rectificativa**, amb la finalitat de millorar l'assistència en el compliment de les obligacions tributàries.

Terminis per a la remissió electrònica dels registres de facturació

Es regula un **termini d'enviament de les anotacions que no estan documentades en factura rectificativa**, establint-se que, en els casos en els quals no procedeixi l'emissió de factura rectificativa i hagi d'anotar-se en el llibre registre de factures expedides les regularitzacions o ajustos de la base imposable i quota calculades inicialment en operacions acollides al règim especial de les agències de viatges o al règim especial dels béns usats, objectes d'art, antiguitats i objectes de col·lecció, conseqüència de descomptes o altres circumstàncies posteriors a la meritació de l'operació, el registre d'aquestes anotacions haurà de realitzar-se abans del dia 16 del mes següent a aquell en què s'hagin advertit aquestes regularitzacions o ajustos.

VI. REGLAMENT DE L'IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSQUES

Es modifiquen els articles 62.2 i 75.3, i) i j) del RIRPF (Reial decret 439/2007, de 30 de març).

Fraccionament de l'import resultant de l'autoliquidació:

Conseqüències de l'incompliment del primer pagament del fraccionament especial del 60%: S'estableix a conseqüència de l'incompliment del primer pagament del fraccionament especial del 60% que la falta d'ingrés en termini de la primera fracció determinarà l'inici del període executiu per a l'import total autoliquidat.

S'exigeix, per tant, com a requisit per a poder gaudir del benefici del fraccionament no solament que la declaració es presenti dins del termini establert sinó també **que en el mateix s'hagués ingressat el 60% del deute tributari resultant de l'autoliquidació.**

Rendes no subjectes a l'obligació de practicar retenció o ingrés a compte:

S'estableix un règim unitari per a les inversions en determinades institucions d'inversió col·lectiva, com ara els ETF (Exchange Traded Fund o ETFs són fons que abasten un conjunt d'actius però, que cotitzen com un sol instrument en la borsa de valors, amb independència del mercat en què cotitzen). D'aquesta manera, igual que estableix la Llei de l'Impost, no gaudiran d'un diferiment per reinversió les inversions en fons i societats d'inversió cotitzats a l'estranger, igual que succeeix quan aquests fons es troben regulats per la normativa espanyola. A més, s'estén l'excepció a l'obligació de retenir per als guanys patrimonials procedents del reemborsament o transmissió de participacions o accions en fons d'inversió o societats d'inversió cotitzats amb independència del mercat en el qual cotitzen, sempre que la seva naturalesa i règim siguin equiparables a l'establert per la normativa espanyola.

VII. REGLAMENT DE L'IMPOST DE SOCIETATS

Es modifica la lletra i) de l'article 61 del RIS (Reial decret 634/2015, de 10 de juliol).

Excepcions a l'obligació de retenir i d'ingressar a compte

S'estableix una regulació unitària de les inversions en institucions d'inversió col·lectiva amb la indicada en el punt anterior per a l'IRPF.

2. L'ÀREA DE RECAPTACIÓ DE L'AGÈNCIA TRIBUTÀRIA HA EMÈS DUES INSTRUCCIONS AMB LES NOVES REGLES PER A L'AJORNAMENT DELS DEUTES TRIBUTARIS

L'Agència Tributària admetrà el pagament de deutes tributaris fins amb 24 mesos de termini. Acceptarà com a garantia béns immobles urbans que tinguin càrregues prèvies quan, descomptant aquestes quantitats, l'import superi el 115% del deute.

*L'Agència Tributària (AEAT) ha publicat, **dues instruccions de l'Àrea de Recaptació** amb les noves regles per a l'ajornament del pagament de deutes tributaris: La Instrucció 1/2023, sobre les garanties necessàries per a la concessió d'ajornaments i fraccionaments de pagament, i la suspensió dels actes administratius objecte de recurs i reclamació, que substitueix a l'actual Instrucció 4/2015 de 31 de juliol, i la Instrucció 2/2003, sobre gestió d'ajornaments i fraccionament de pagament, que substitueix a l'actual Instrucció 1/2017 de 18 de gener.*

Els documents estableixen una ampliació dels terminis màxims de pagament per a les sol·licituds de tramitació automatitzada, les que estan exemptes d'aportar garanties. Per a persones físiques, **els terminis màxims s'elevan de 12 a 24 mesos, i per a persones jurídiques passen de 6 a 12 mesos.** L'AEAT estima en 750.000 contribuents els beneficiaris d'aquestes mesures. Les noves regles per als ajornaments s'aplicaran per a sol·licituds que es presentin a partir del 15 d'abril.

Les instruccions també confirmen **l'ampliació de 30.000€ a 50.000€ del límit exempt d'aportar garanties.** En qualsevol cas, la flexibilització dels terminis s'aplica, igualment, a supòsits de sol·licitud d'ajornament per sobre de 50.000€ i que, per tant, requereixen

aportació de garanties. Així, pels casos en què s'aporti un aval bancari o assegurança de caució, els terminis màxims passen **de 36 a 60 mesos**, mentre que si la garantia aportada és **un immoble urbà sense càrregues els terminis màxims s'eleva de 24 a 36 mesos**.

Les instruccions també amplien de 48 a 60 mesos el topall per a supòsits excepcionals en què es poden superar els terminis màxims generals establerts, prèvia autorització.

Avals immobiliaris

Les noves instruccions de l'AEAT permetran acceptar com a garantia béns immobles urbans que sí que tinguin càrregues prèvies quan, descomptant aquestes càrregues, **l'import superi el 115% del deute**. En la instrucció prèvia, amb caràcter general, aquests béns no s'acceptaven com a garantia.

La instrucció sobre garanties d'ajornaments també incorpora la novetat que la garantia aportada per un deutor principal, si és suficient, beneficiï igualment als declarats responsables per derivacions de responsabilitat i als coobligats al pagament del deute.

També es permetrà des d'ara utilitzar com a aval els immobles rústics el valor dels quals assegurí un import d'almenys el 200% del deute tributari que es vol garantir.

Les instruccions de l'Agència Tributària recullen **una altra sèrie de requisits** que han de tenir certs béns per a poder funcionar com a garantia de deutes tributaris. En el cas de vehicles i transports no comercials, no podran ser objecte d'aval excepte vehicles, aeronaus i embarcacions amb un valor actualitzat en mercat de segona mà que assegurí un import d'almenys el 500% del deute a garantir.

Béns que no avalen

No podran fer-se servir com a aval per a ajornar els deutes tributaris les instal·lacions i muntatges fixos, que es trobin indissolublement units a naus o centres d'explotació o treball. Tampoc es pot usar maquinària específica, tret que sigui d'alt valor no dissenyada a mida i es vegi acompanyada d'un informe de taxació emès per empresa de reconeguda solvència en el seu sector, detallant l'existència d'un mercat de segona mà amb una demanda solvent i àgil que permeti la seva venda.

L'AEAT impedeix fer servir també existències i matèries primeres, així com productes en curs, exceptuant joies i matèries precioses que siguin prou individualitzables. Tampoc es podrà garantir el deute amb béns mobles sotmesos a un alt grau d'obsolescència física o tècnica (Electrònica, tecnologia o béns d'ús continuat).

Les penyores sobre valors o accions d'entitats per als quals no existeixi un mercat de negociació secundari oficial que assegurí de manera ràpida i efectiva la seva realització no podran utilitzar-se com a aval. Tampoc podran ser avals les obres d'art, tret que el seu valor de taxació hagi estat emès per empresa de reconeguda solvència en el seu sector.

3. PER A PRIVAR DE LA CONDICIÓN D'ADMINISTRADOR A L'EFFECTE DE LA DERIVACIÓ DE RESPONSABILITAT SUBSIDIÀRIA, NO ÉS SUFICIENT LA CONVOCATÒRIA DE JUNTA GENERAL PER A NOMENAR NOUS ADMINISTRADORS

En el cas analitzat, el recurrent impugna l'acord de derivació de responsabilitat subsidiària al·legant que el seu mandat estava caducat i que el seu cessament com a membre del Consell d'Administració es va produir en celebrar-se la Junta de la societat en la qual es va nomenar i va prendre possessió un nou Consell d'Administració.

A la vista dels rotunds i abundants raonaments de la Sala d'instància, es considera que queda provat -i és ni susceptible de cassació-, que concorren, clarament, en aquest cas, tots els elements necessaris per a derivar la responsabilitat subsidiària de l'article 43.1.b) LGT a l'administrador. La condició d'administrador de fet, que explica la sentència que només pot perdre's, o amb el nomenament de nou administrador, o amb el coneixement

del cessament formal **-no amb l'esgotament del càrrec per caducitat**, perquè les obligacions, mercantils, fiscals i de tota índole, prossegueixen.

Es tracta, en tot cas, d'una dada de fet valorada com a prova per la Sala d'instància. La culpa o negligència: Deriva també del que s'ha transcrit de la sentència. Es van deixar de fer autoliquidacions d'exercicis anteriors al cessament i durant el període en què l'administrador havia d'entendre's encara com a tal, almenys, les que es descriuen en el cos de la sentència impugnada, anteriors al cessament d'aquest administrador i no satisfetes. No és suficient la convocatòria de Junta General per a nomenar nous administradors per a deduir que això priva de la condició d'administrador -de fet, o de dret-, a l'efecte de l'article 43.1 LGT. A més, l'objecte que siguin nomenats nous administradors pot ser insuficient, com indica l'acte d'admissió, quan concorre causa de dissolució que hauria obligat a una altra convocatòria de Junta amb un altre objecte i un altre ordre del dia, per a acordar la dissolució de la societat que està inactiva.

Aquesta passivitat de no convocar Junta per a dissoldre pot reforçar la negligència, en el sentit que fixa la nostra jurisprudència, especialment la STS de 4 d'octubre de 2016 recurs número 3215/2015. La Sala conclou a partir dels fets provats en la sentència d'instància, no aptes per a ser alterats ni discutits en cassació, establint que a l'efecte del supòsit de responsabilitat tributària previst en l'article 43.1.b) LGT, **és exigible a un administrador social el càrrec del qual ha caducat que convoqui puntualment i diligentment la Junta General per al nomenament dels nous integrants de l'òrgan d'administració**, en les circumstàncies que concorrien en l'assumpte debatut.

Conforme al que s'estableix en la legislació mercantil, és preceptiu per a qui es manté en la condició d'administrador que procedeixi, a més, en concórrer causa legal de dissolució després de la celebració d'aquella Junta General, a convocar una nova Junta General per a acordar la dissolució de la societat (Article 365 de la Llei de Societats de Capital) o a sol·licitar la seva dissolució judicial en la seva condició d'interessat (Article 366 de la Llei de Societats de Capital). Si bé la inscripció registral no és constitutiva i, per tant, requisit de validesa del nomenament del nou òrgan d'administració, conforme reiterada jurisprudència, tant civil com administrativa, els efectes enfront de tercers del cessament acordat no es produeixen fins que siguin coneguts per aquests, normalment a través de la publicitat que brinda el Registre Mercantil.

Atesa la data en què el cessament de l'activitat empresarial va ser establert per la sentència "a quo", l'abril de 2013, fins i tot havia de considerar-se com a administrador de la societat al recurrent i, en tal caràcter, deu reputar-se negligent la seva conducta, a l'efecte de la seva incardinació en la causa de responsabilitat subsidiària de l'article 43.1.b) LGT. Així, partint ineludiblement tant del cessament de les activitats de la societat com de l'existència d'obligacions tributàries reportades i pendents en el moment del cessament, no va fer l'administrador el necessari per al seu pagament.

4. EL TRIBUNAL IMPOSA EL DEURE D'APLICAR LA "REGULARITZACIÓ ÍNTEGRA" EN TOTES LES COMPROVACIONS TRIBUTÀRIES

El Tribunal Suprem (TS), **Sala contenciosa administrativa, Secció 2ª, de 28 de febrer de 2023, recurs número 4598/2021**, ha frenat la forma de conducta de les Administracions Tributàries que, en determinats casos, no analitzaven en les seves inspeccions i comprovacions tots els components del tribut investigat i només se centraven en els punts que podien resultar-li perjudicial al contribuent. En concret, el Suprem imposa ara el deure d'aplicar la **regularització íntegra en totes les comprovacions tributàries**. D'aquesta forma, obliga l'Administració a revisar la situació tributària global en les seves inspeccions, tant si li beneficia com si li perjudica.

L'Alt Tribunal dona resposta a una qüestió jurídica molt demandada i esperada pels professionals tributaris, fins ara inexplorada per la jurisprudència del Tribunal, que és la de si aquest **principi, clarament pro contribuent**, pot ser aplicat en els procediments de gestió tributària.

En aquest cas, es comprovava per l'Administració la realització d'un determinat fet imposable, pretenent-se pels òrgans de gestió la seva imputació sense considerar que el contribuent ja havia satisfet l'import del deute tributari en declaració extemporània, amb caràcter previ a l'inici de la regularització.

L'evitació que es pagui dues vegades pel mateix deute tributari obliga a l'Administració Tributària, assenyala la sentència, **a fer, d'ofici, tot allò que sigui possible per a evitar-ho**.

En les seves actuacions de comprovació, els òrgans de gestió han d'analitzar tant els aspectes desfavorables com els favorables per al contribuent. Aplicat això al cas, l'Administració degué ajustar el deute únic a la realitat de l'autoliquidació tardana, sense remetre al subjecte passiu l'inici d'una sol·licitud per a obtenir allò que podia reconèixer-se dins del mateix procediment obert.

Efectivament, es tracta aquest d'un **principi general del Dret Tributari de configuració judicial**, inspirat en principis constitucionals i legals, principalment el de justícia tributària, l'objectiu del qual és que l'ajust de la situació de l'obligat tributari sigui íntegre o total; és a dir, que en el curs de la comprovació es duguin a terme totes les correccions i ajustos necessaris per a rectificar o establir la seva situació tributària de manera global, tant si beneficia a l'Administració com si la perjudica.

I la regularització sota aquest principi, òbviament, **no té límits**: pot afectar períodes, conceptes tributaris o subjectes diferents als determinants de l'àmbit objectiu inicial del procediment comprovador de què es tracti amb la **finalitat última de deixar indemne al contribuent dels efectes col·laterals de la regularització empresa**, en una sort de comprovació connexa.

I és que **"l'Administració no és la propietària del procediment ni dels tributs, sinó un simple servidor instrumental de l'un i els altres, divent fins i tot actuar d'ofici per a això"**, assenyala la sentència, estricta deure legal que no és freqüent observar, com és bon exemple el succeït en el cas sotmès a enjudiciament -extraordinària simplicitat dels fets esdeinguts i la clara evidència amb què s'ha produït una doble imposició-.

No sembla un esforç sobrehumà en casos com l'analitzat, assenyala també, afirmar que està a l'abast d'una Administració servicial dels interessos generals la mera comprovació de la realitat del doble pagament produït i l'aplicació de la possibilitat de regularització íntegra, a fi d'evitar la indeguda i pertorbadora doble imposició, totalment evident i determinant del seu propi i injust enriquiment.

Aquest principi de justícia tributària, el de capacitat econòmica, corol·lari de l'anterior, i, òbviament, els d'eficàcia i economia en l'àmbit d'una organització servicial dels interessos generals *"que menysprea enrevesaments, artífici o excuses banals per a no retornar el que s'ha satisfet de més"*, així com el de proporcionalitat en l'aplicació del Dret Tributari condueixen al Tribunal a considerar categòricament la plena aplicabilitat del principi de regularització íntegra als procediments de gestió tributària.

5. RENDA 2022: HISENDA HA PUBLICAT LA REBAIXA DE L'IRPF A AGRICULTORS I RAMADERS

El Ministeri d'Hisenda i Funció Pública ha publicat l'Ordre HFP/405/2023 de 18 d'abril per la qual **es redueixen, per al període impositiu 2022**, els índexs de rendiment net per a activitats agrícoles i ramaderes, que determinen el rendiment net pel mètode d'estimació objectiva, afectades per circumstàncies excepcionals, localitzades en determinades zones geogràfiques.

Així mateix, tenint en compte el fort increment dels costos que s'ha produït per la guerra d'Ucraïna, s'incrementa la reducció general sobre el rendiment net de mòduls del 15% al 25% per a les activitats agrícoles, ramaderes i forestals.

L'ordre estableix, com hem dit, una reducció general del rendiment net del 25% que podran aplicar-se uns 800.000 agricultors i ramaders que tributen pel sistema de mòduls. Determinats sectors en situació més vulnerable es beneficien a més de reduccions específiques, que són del 50% en el cas de l'olivar, l'ametller i l'apicultura, i del 30% per a cereals, oleaginoses i lleguminoses, castanyer, préssec, nectarina, albercoc i els altres sectors ramaders. Al mateix temps, s'aprova l'exempció de les quotes de l'Impost de Béns Immobles (IBI) de naturalesa rústica per a determinats productors agraris que reuneixin certs requisits.

L'ordre permet també que els declarants en Estimació objectiva agrària de l'IRPF puguin minorar el rendiment net previ un 35% per adquisició de gasoil agrícola, i un 15% per compra de fertilitzants, segons el que s'estableix en l'Ordre HFP/1172/2022, de 29 de novembre, que desenvolupa el mètode d'estimació objectiva de l'IRPF per a 2023.

A més, es mantenen les reduccions dels índexs correctors que es van establir l'any passat per pinsos adquirits a tercers i per cultius en terres de regadiu que utilitzin energia elèctrica. Concretament, s'estableix en un 0,5 l'índex aplicable a les activitats ramaderes que alimentin el bestiar amb pinsos i altres productes adquirits a tercers, sempre que representin més del 50% de l'import dels productes alimentosos consumits, i s'aplica tant als sectors ramaders intensius com a extensius. L'índex corrector per cultius en terres de regadiu que utilitzin energia elèctrica es redueix a 0,75.

BOU & ASSOCIATS

