

SUMARIO

1. MODIFICACIÓN DE LOS REGLAMENTOS DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA, RECAUDACIÓN, GESTIÓN E INSPECCIÓN Y DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, IMPUESTO SOBRE DONACIONES, IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Se han modificado para implementar diversos cambios efectuados por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

2. EL AREA DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA HA EMITIDO DOS INSTRUCCIONES CON LAS NUEVAS REGLAS PARA EL APLAZAMIENTO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

La Agencia Tributaria admitirá el pago de deudas tributarias hasta con 24 meses de plazo. Aceptará como garantía bienes inmuebles urbanos que tengan cargas previas cuando, descontando esas cantidades, el importe supere el 115% de la deuda.

3. PARA PRIVAR DE LA CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR A EFECTOS DE LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA, NO ES SUFICIENTE LA CONVOCATORIA DE JUNTA GENERAL PARA NOMBRAR NUEVOS ADMINISTRADORES

El Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de marzo de 2023, rec. nº. 4926/2021, así lo establece.

4. EL TRIBUNAL IMPONE EL DEBER DE APLICAR LA "REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA" EN TODAS LAS COMPROBACIONES TRIBUTARIAS

Señala el Tribunal Supremo, y fija como jurisprudencia, que el principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, incluido el de comprobación limitada.

5. RENTA 2022: HACIENDA HA PUBLICADO LA REBAJA DEL IRPF A AGRICULTORES Y GANADEROS

Se reducen, para el período impositivo 2022, los índices de rendimiento neto para actividades agrícolas y ganaderas, que determinan el rendimiento neto por el método de estimación objetiva, afectadas por circunstancias excepcionales, localizadas en determinadas zonas geográficas.

1. MODIFICACIÓN DE LOS REGLAMENTOS DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA, RECAUDACIÓN, GESTIÓN E INSPECCIÓN Y DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS, IMPUESTO SOBRE DONACIONES, IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el BOE de 5 de abril de 2023 y en vigor salvo alguna excepción el 25 de abril, se ha publicado el Real Decreto 249/2023, de 4 de abril, por el que se modifican el **Reglamento General de Desarrollo** de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de **revisión en vía administrativa**, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el **Reglamento General de Recaudación**, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio; 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; el **Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre; el **Reglamento del Impuesto sobre el Valor**

Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el **Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el **Reglamento del Impuesto sobre Sociedades**, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

Este Real Decreto, que consta de 7 artículos, uno para cada reglamento modificado, tiene por finalidad primordial la incorporación al Derecho positivo de los cambios ocasionados por la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

A continuación, reseñamos las diferentes **modificaciones introducidas** en cada uno de los reglamentos citados:

I. REGLAMENTO GENERAL DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA

Se introducen modificaciones en el apartado 10 del artículo 25, en el apartado 2 del artículo 42, en el apartado 1 del artículo 44 y en los apartados 2 y 4 del artículo 46 del Reglamento general de revisión en vía administrativa (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo).

Las modificaciones en este Reglamento reiteran el criterio adoptado por la redacción actual de la Ley 58/2003, General Tributaria para evitar que la **reiteración de solicitudes de suspensión impida el inicio del periodo ejecutivo** cuando se hubiera denegado una solicitud previa respecto a la misma deuda tributaria.

II. REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACIÓN

Se introducen modificaciones en los apartados 2 y 7 del artículo 40, en el apartado 2 del artículo 52 y en el apartado 5 del artículo 56 del RGR (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio).

En consonancia con las modificaciones introducidas en el Reglamento de revisión en vía administrativa, en el Reglamento de recaudación se adoptan medidas para evitar que la **reiteración de solicitudes de suspensión impida el inicio del periodo ejecutivo cuando se hubiera denegado una solicitud previa respecto a la misma deuda tributaria**.

III. 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

Se introducen modificaciones en los artículos 3. 4, 6, 7, 8, 9 y 10; 5; 9.3; 10.2 y 4; 39.3; 39 bis; 39 ter; 42 ter. 3 y 4; 42 quater; 59.1, 3 y 4; 74.1 y 3; 125.4; 144.4; 145.1; 146.1; 147. 1,7 y 8; 172. 2 y 3 y 188. 2 y 3.

Censos tributarios

Son varias las modificaciones que se introducen. Así, se regula la formación del **Registro de extractores de depósitos fiscales**, que formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores y tendrá carácter público pudiendo acceder a su contenido cualquier interesado.

Para la inclusión en el citado Censo, será necesaria la previa solicitud del interesado. La inclusión o exclusión en el Registro será efectiva desde el día siguiente al acuerdo motivado adoptado por el órgano competente.

Los **operadores de hidrocarburos** que se encuentren en el listado de operadores al por mayor de productos petrolíferos se considerarán incluidos en el Registro de extractores de depósitos fiscales de productos incluidos en los ámbitos objetivos de los Impuestos sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas o sobre Hidrocarburos en el momento de entrada en vigor de la regulación relativa a dicho Registro.

Asimismo, se sustituyen las referencias al «Registro de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial» por «Registro de devolución mensual».

Obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas

La Ley 11/2021 modificó la regla de valoración de los seguros de vida en el **Impuesto sobre el Patrimonio**, estableciendo para determinados supuestos su valoración por el importe de la provisión matemática. Este cambio en la regla de valoración exige modificar la obligación informativa que atañe a las entidades aseguradoras en relación **con los seguros de vida**, para incluir dicha valoración.

También se modifica en el mismo sentido la obligación de informar de los seguros de vida o invalidez de los que se sea tomador y de las rentas vitalicias o temporales de las que se sea beneficiario contratados con entidades establecidas en el extranjero, de manera que la regla de valoración de los citados seguros y rentas sea la misma, aunque en este caso sea el tomador o beneficiario el que suministre la información.

Obligaciones informativas para monedas virtuales (Criptomonedas)

Esta es una de las modificaciones más destacadas de las efectuadas por el Real Decreto y da cumplimiento a las nuevas obligaciones informativas relativas a la tenencia de monedas virtuales y a las operaciones que se efectúen con aquellas. Asimismo, se desarrolla reglamentariamente la obligación de informar acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero.

Las primeras declaraciones relativas a las obligaciones de información sobre monedas virtuales se deberán presentar **a partir de 1 de enero de 2024**, respecto a las operaciones realizadas durante 2023.

1. Obligación de informar sobre saldos en monedas virtuales

En concreto, tendrán que presentar una declaración informativa anual las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales. Dicha declaración hará referencia a la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas, en los términos que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente. La información a suministrar a la Administración Tributaria comprenderá:

- El nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio y NIF de las personas o entidades a quienes correspondan en algún momento del año las monedas virtuales, ya sea como titulares, autorizados o beneficiarios, y los saldos a 31 de diciembre. La información relativa a los saldos incluirá, para cada moneda virtual, el tipo de moneda virtual, el número de unidades de moneda virtual a 31 de diciembre y su valoración en €.
- Los saldos a 31 de diciembre de moneda fiduciaria que, en su caso, mantengan por cuenta de terceros, respecto de las que proporcionarán los mismos datos identificativos de su titular, autorizado o beneficiario a que se refiere el primer párrafo de este apartado, así como su valoración en € cuando la moneda sea distinta del €.

2. Obligación de informar sobre operaciones con monedas virtuales

Asimismo, las personas o entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero, que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y moneda fiduciaria o entre diferentes monedas virtuales, intermedien de cualquier forma en la realización de dichas operaciones o proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, también deberán presentar una declaración informativa anual referente a las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia de monedas virtuales, sea cual sea la contraprestación pactada, en su caso, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, en los términos que establezca la orden ministerial por la que se apruebe el modelo correspondiente.

Se precisa que no se incluyen las personas o entidades cuya actividad se limite al asesoramiento sobre monedas virtuales, a la mera puesta en contacto de las partes interesadas en efectuar operaciones con monedas virtuales o a la simple atención de órdenes de cobro y pago en moneda fiduciaria de las personas o entidades que proporcionen servicios de cambio entre monedas virtuales y moneda fiduciaria o entre diferentes monedas virtuales o servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, o de sus clientes.

La información a suministrar a la Administración Tributaria comprenderá:

- El nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio y NIF de los sujetos que efectúen las operaciones señaladas anteriormente.
- Tipo de operación, la fecha de la operación, el tipo y el número de unidades de moneda virtual adquirida, transmitida, permutada o transferida, el valor en € por el que se efectúa la operación y, en su caso, las comisiones y gastos asociados a la operación y que vaya a percibir el sujeto obligado a proporcionar la información.
- En el supuesto de que exista contraprestación y el sujeto obligado a proporcionar la información sea quien la satisfaga o perciba, intermedie en su percepción o entrega o tenga conocimiento de ella, se informará asimismo de si ésta consiste en moneda fiduciaria, en otra moneda o activo virtual, en bienes o servicios o en una combinación de las anteriores

3. Obligación de informar acerca de las monedas virtuales situadas en el extranjero

Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, estarán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario, autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, o de las que se sea titular real, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales, a 31 de diciembre de cada año.

Esta obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, autorizados, o beneficiarios de las citadas monedas virtuales, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubieran perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

La información a suministrar a la Administración Tributaria comprenderá:

- El nombre y apellidos o la razón social o denominación completa y, en su caso, NIF del país de residencia fiscal de la persona o entidad que proporciona servicios para salvaguardar las claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir las monedas virtuales, así como su domicilio o dirección de su sitio web.
- La identificación completa de cada tipo de moneda virtual.
- Los saldos de cada tipo de moneda virtual a 31 de diciembre expresados en unidades de moneda virtual y su valoración en €.

Criterios de atribución de competencia en el ámbito de las Administraciones Tributarias

Se modifican los criterios de atribución de competencias en el ámbito de las administraciones tributarias con el fin de favorecer la eficiencia administrativa.

Certificación de encontrarse al corriente de las obligaciones tributarias

Para la emisión del certificado se incluye haber presentado las autoliquidaciones que, en su caso, correspondan por los impuestos especiales, el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, el Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados, el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos.

Finalización del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos

Se modifica la normativa relativa a la liquidación de intereses de demora a favor de los obligados tributarios en el caso de las devoluciones tributarias acordadas en el procedimiento de inspección, aclarándose que en el cómputo del período de devengo **no se tendrán en cuenta los supuestos de extensión del plazo que concurren en dichos procedimientos.**

Revocación del número de identificación fiscal

Se reconoce que la revocación del NIF se podrá efectuar en otras actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, no solo en las actuaciones de comprobación censal. Además, se incluye una nueva causa de revocación **en caso de incumplimiento de la obligación de depositar cuentas anuales en el Registro Mercantil en cuatro periodos consecutivos**, siendo necesario para su rehabilitación que se subsane este hecho.

Entrada y reconocimiento de fincas

Como consecuencia de las modificaciones efectuadas en la Ley General Tributaria en relación con el régimen jurídico de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, se introducen cambios en el régimen de autorización de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, exigiendo que la autorización **incorpore el acuerdo de entrada por la autoridad competente de la Administración Tributaria.** Este régimen también se extenderá a determinados lugares que no sean el domicilio constitucionalmente protegido cuando exista oposición.

Tramitación de las actas de disconformidad

Se flexibiliza la formalización del informe ampliatorio en el caso de las actas por disconformidad, de forma que este podrá emitirse cuando sea necesario para completar la información de dichas actas.

IV. REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Se modifica el apartado 4 del artículo 18 del RISD (Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre).

Obligación real de contribuir: representantes

Se permite que los residentes de la Unión Europea o de aquellos Estados del Espacio Económico Europeo con los que exista un Convenio de asistencia mutua en el intercambio de información tributaria y recaudación no necesiten nombrar un representante en España cuando se conviertan en contribuyentes por obligación real del Impuesto.

V. REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Se modifica el apartado 3 del artículo 63 y la letra a) del apartado 1 del artículo 69 bis del RIVA (Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre).

Las modificaciones **entran en vigor el 1 de julio de 2023** y se aplicarán respecto de ajustes que deban incluirse en las autoliquidaciones correspondientes a periodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha.

Libro registro de facturas expedidas.

En relación con el libro registro de facturas expedidas, se introduce una modificación de carácter técnico, en virtud de la cual, **se habilita el registro de modificaciones en base imponible y cuota cuando no sea obligatorio expedir una factura**

rectificativa, con la finalidad de mejorar la asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación.

Se regula un **plazo de envío de las anotaciones que no están documentadas en factura rectificativa**, estableciéndose que, en los casos en los que no proceda la emisión de factura rectificativa y deba anotarse en el libro registro de facturas expedidas las regularizaciones o ajustes de la base imponible y cuota calculadas inicialmente en operaciones acogidas al régimen especial de las agencias de viajes o al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, consecuencia de descuentos u otras circunstancias posteriores al devengo de la operación, el registro de estas anotaciones deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se hayan advertido estas regularizaciones o ajustes.

VI. REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Se modifican los artículos 62.2 y 75.3, i) y j) del RIRPF (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo).

Fraccionamiento del importe resultante de la autoliquidación:

Consecuencias del incumplimiento del primer pago del fraccionamiento especial del 60%:
Se establece como consecuencia del incumplimiento del primer pago del fraccionamiento especial del 60% que la falta de ingreso en plazo de la primera fracción determinará el inicio del periodo ejecutivo para el importe total autoliquidado.

Se exige, por tanto, como requisito para poder disfrutar del beneficio del fraccionamiento no solamente que la declaración se presente dentro del plazo establecido sino también **que en el mismo se hubiera ingresado el 60% de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación.**

Rentas no sujetas a la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta:

Se establece un régimen unitario para las inversiones en determinadas instituciones de inversión colectiva, tales como los ETF (Exchange Traded Fund o ETFs son fondos que abarcan un conjunto de activos pero que cotizan como un solo instrumento en la bolsa de valores, con independencia del mercado en el coticen). De esta manera, al igual que establece la Ley del Impuesto, no gozarán de un diferimiento por reinversión las inversiones en fondos y sociedades de inversión cotizados en el extranjero, al igual que sucede cuando estos fondos se encuentran regulados por la normativa española. Además, se extiende la excepción a la obligación de retener para las ganancias patrimoniales procedentes del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en fondos de inversión o sociedades de inversión cotizados con independencia del mercado en el que coticen, siempre que su naturaleza y régimen sean equiparables al establecido por la normativa española.

VII. REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Se modifica la letra y) del artículo 61 del RIS (Real Decreto 634/2015, de 10 de julio).

Excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta

Se establece una regulación unitaria de las inversiones en instituciones de inversión colectiva con la indicada en el punto anterior para el IRPF.

2. EL AREA DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA HA EMITIDO DOS INSTRUCCIONES CON LAS NUEVAS REGLAS PARA EL APLAZAMIENTO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS

La Agencia Tributaria admitirá el pago de deudas tributarias hasta con 24 meses de plazo. Aceptará como garantía bienes inmuebles urbanos que tengan cargas previas cuando, descontando esas cantidades, el importe supere el 115% de la deuda.

*La Agencia Tributaria (AEAT) ha publicado, **dos instrucciones del Área de Recaudación** con las nuevas reglas para el aplazamiento del pago de deudas tributarias: La Instrucción 1/2023, sobre las garantías necesarias para la concesión de aplazamientos*

y fraccionamientos de pago, y la suspensión de los actos administrativos objeto de recurso y reclamación, que sustituye a la actual Instrucción 4/2015 de 31 de julio, y la Instrucción 2/2003, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamiento de pago, que sustituye a la actual Instrucción 1/2017 de 18 de enero.

Los documentos establecen una ampliación de los plazos máximos de pago para las solicitudes de tramitación automatizada, las que están exentas de aportar garantías. Para personas físicas, **los plazos máximos se elevan de 12 a 24 meses**, y **para personas jurídicas pasan de 6 a 12 meses**. La AEAT estima en 750.000 contribuyentes los beneficiarios de estas medidas. Las nuevas reglas para los aplazamientos se aplicarán para solicitudes que se presenten a partir del 15 de abril.

Las instrucciones también confirman **la ampliación de 30.000€ a 50.000€ del límite exento de aportar garantías**. En cualquier caso, la flexibilización de los plazos alcanza, igualmente, a supuestos de solicitud de aplazamiento por encima de 50.000€ y que, por tanto, requieren aportación de garantías. Así, para los casos en que se aporte un aval bancario o seguro de caución, los plazos máximos pasan **de 36 a 60 meses**, mientras que si la garantía aportada es **un inmueble urbano sin cargas los plazos máximos se elevan de 24 a 36 meses**.

Las instrucciones también amplían de 48 a 60 meses el tope para supuestos excepcionales en que se pueden superar los plazos máximos generales establecidos, previa autorización.

Avales inmobiliarios

Las nuevas instrucciones de la AEAT permitirán aceptar como garantía bienes inmuebles urbanos que sí tengan cargas previas cuando, descontando esas cargas, **el importe supere el 115% de la deuda**. En la instrucción previa, con carácter general, esos bienes no se aceptaban como garantía.

La instrucción sobre garantías de aplazamientos también incorpora la novedad de que la garantía aportada por un deudor principal, si es suficiente, beneficie igualmente a los declarados responsables por derivaciones de responsabilidad y a los coobligados al pago de la deuda.

También se permitirá desde ahora utilizar como aval los inmuebles rústicos cuyo valor asegure un importe de al menos el 200% de la deuda tributaria que se quiere garantizar.

Las instrucciones de la Agencia Tributaria recogen **otra serie de requisitos** que deben tener ciertos bienes para poder funcionar como garantía de deudas tributarias. En el caso de vehículos y transportes no comerciales, no podrán ser objeto de aval salvo vehículos, aeronaves y embarcaciones con un valor actualizado en mercado de segunda mano que asegure un importe de al menos el 500% de la deuda a garantizar.

Bienes que no avalan

No podrán utilizarse como aval para aplazar las deudas tributarias las instalaciones y montajes fijos, que se encuentren indisolublemente unidos a naves o centros de explotación o trabajo. Tampoco se puede usar maquinaria específica, salvo que sea de alto valor no diseñada a medida y se vea acompañada de un informe de tasación emitido por empresa de reconocida solvencia en su sector, detallando la concurrencia de mercado de segunda mano con una demanda solvente y ágil en el que poder realizarlo.

La AEAT impide usar también existencias y materias primas, así como productos en curso, exceptuando joyas y materias preciosas que sean suficientemente individualizables. Tampoco se podrá garantizar la deuda con bienes muebles sometidos a un alto grado de obsolescencia física o técnica (electrónica, tecnología o bienes de uso continuo).

Las prendas sobre valores o acciones de entidades para los que no exista un mercado de negociación secundario oficial que asegure de manera rápida y efectiva su realización no podrán utilizarse como aval. Tampoco podrán ser avales las obras de arte, salvo que su valor de tasación haya sido emitido por empresa de reconocida solvencia en su sector.

3. PARA PRIVAR DE LA CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR A EFECTOS DE LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA, NO ES SUFICIENTE LA CONVOCATORIA DE JUNTA GENERAL PARA NOMBRAR NUEVOS ADMINISTRADORES

En el caso analizado, el recurrente impugna el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria alegando que su mandato estaba caducado y que su cese como miembro del Consejo de Administración se produjo al celebrarse la Junta de la sociedad en la que se nombró y tomó posesión un nuevo Consejo de Administración.

A la vista de los rotundos y abundantes razonamientos de la Sala de instancia, es de considerar que está probado -y es insusceptible de casación-, que concurren, claramente, en este caso, todos los elementos necesarios para derivar la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) LGT al administrador. La condición de administrador de hecho, que explica la sentencia que solo puede perderse, o con el nombramiento de nuevo administrador, o con el conocimiento del cese formal **-no con el agotamiento del mandato por caducidad**, pues las obligaciones, mercantiles, fiscales y de toda índole, prosiguen.

Se trata, en todo caso, de un dato de hecho valorado como prueba por la Sala de instancia. La culpa o negligencia: Deriva también de lo que se ha transcrito de la sentencia. Se dejaron de hacer autoliquidaciones de ejercicios anteriores al cese y durante el periodo en que el administrador debía entenderse aún como tal, al menos, las que se describen en el cuerpo de la sentencia impugnada, anteriores al cese de dicho administrador y no satisfechas. No basta la convocatoria de Junta General para nombrar nuevos administradores para deducir que ello priva de la condición de administrador -de hecho, o de derecho-, a efectos del artículo 43.1 LGT. Además, el objeto de que sean nombrados nuevos administradores puede ser insuficiente, como indica el auto de admisión, cuando concurre causa de disolución que habría obligado a otra convocatoria de Junta con otro objeto y otro orden del día, para acordar la disolución de la sociedad que está inactiva.

Esta pasividad de no convocar Junta para disolver puede reforzar la negligencia, en el sentido que fija nuestra jurisprudencia, especialmente la STS de 4 de octubre de 2016 recurso n.º 3215/2015. La Sala concluye a partir de los hechos probados en la sentencia de instancia, no aptos para ser alterados ni discutidos en casación, estableciendo que a los efectos del supuesto de responsabilidad tributaria previsto en el artículo 43.1.b) LGT, **es exigible a un administrador social cuyo cargo ha caducado que convoque puntual y diligentemente la Junta General para el nombramiento de los nuevos integrantes del órgano de administración**, en las circunstancias que concurrían en el asunto debatido.

Conforme a lo establecido en la legislación mercantil, es preceptivo para quien se mantiene en la condición de administrador que proceda, además, al concurrir causa legal de disolución tras la celebración de aquella junta general, a convocar una nueva Junta General para acordar la disolución de la sociedad (Artículo 365 de la Ley de Sociedades de Capital) o a solicitar su disolución judicial en su condición de interesado (Artículo 366 de la Ley de Sociedades de Capital). Si bien la inscripción registral no es constitutiva y, por tanto, requisito de validez del nombramiento del nuevo órgano de administración, conforme reiterada jurisprudencia, tanto civil como administrativa, los efectos frente a terceros del cese acordado no se producen hasta que sean conocidos por éstos, normalmente a través de la publicidad que brinda el Registro Mercantil.

Atendida la fecha en que el cese de la actividad empresarial fue establecido por la sentencia "a quo", en abril de 2013, aun debía considerarse como administrador de la sociedad al recurrente y, en tal carácter, debe reputarse negligente su conducta, a efectos de su incardinación en la causa de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.b) LGT. Así, partiendo ineludiblemente tanto del cese de las actividades de la sociedad como de la existencia de obligaciones tributarias devengadas y pendientes en el momento del cese, no hizo el administrador lo necesario para su pago.

4. EL TRIBUNAL IMPONE EL DEBER DE APLICAR LA "REGULARIZACIÓN ÍNTEGRA" EN TODAS LAS COMPROBACIONES TRIBUTARIAS

El Tribunal Supremo (TS), **Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 28 de febrero de 2023, recurso n.º 4598/2021**, ha frenado la forma de proceder de las Administraciones Tributarias que, en determinados casos, no analizaban en sus inspecciones y comprobaciones todos los componentes del tributo investigado y solo se centraban en los puntos que podían resultarle perjudicial al contribuyente. En concreto, el Supremo impone ahora el deber de aplicar la **regularización íntegra en todas las comprobaciones tributarias**. De esta forma, obliga a la Administración a revisar la situación tributaria global en sus inspecciones, tanto si le beneficia como si le perjudica.

El Alto Tribunal da respuesta a una cuestión jurídica muy demandada y esperada por los profesionales tributarios, hasta ahora inexplorada por la jurisprudencia del Tribunal, que es la de si este **principio, claramente pro contribuyente**, puede ser aplicado en los procedimientos de gestión tributaria.

En el caso de autos, se comprobaba por la Administración la realización de un determinado hecho imponible, pretendiéndose por los órganos de gestión su imputación sin considerar que el contribuyente ya había satisfecho el importe de la deuda tributaria en declaración extemporánea, con carácter previo al inicio de la regularización.

La evitación de que se pague dos veces por la misma deuda tributaria obliga a la Administración Tributaria, señala la sentencia, a hacer, de oficio, todo aquello que sea posible para evitarlo.

En sus actuaciones de comprobación, los órganos de gestión deben analizar tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente. Aplicado ello al caso, la Administración debió ajustar la deuda única a la realidad de la autoliquidación tardía, sin remitir al sujeto pasivo el inicio de una solicitud para obtener aquello que podía reconocerse dentro del propio procedimiento abierto.

Efectivamente, se trata este de un **principio general del Derecho Tributario de configuración judicial**, inspirado en principios constitucionales y legales, principalmente el de justicia tributaria, cuyo objetivo es que el ajuste de la situación del obligado tributario sea íntegro o total; es decir, que en el curso de la comprobación se lleven a cabo todas las correcciones y ajustes necesarios para rectificar o establecer su situación tributaria de manera global, tanto si beneficia a la Administración como si la perjudica.

Y **la regularización bajo este principio**, obviamente, **no tiene límites**: puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate con la **finalidad última de dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización emprendida**, en una suerte de comprobación conexa.

Y es que **"la Administración no es la dueña del procedimiento ni de los tributos, sino un mero servidor instrumental de uno y otros, debiendo incluso actuar de oficio para ello"**, señala la sentencia, estricto deber legal que no es frecuente observar, como es buen ejemplo lo sucedido en el caso sometido a enjuiciamiento -extraordinaria simplicidad de los hechos acaecidos y la clara evidencia con que se ha producido una doble imposición-.

No parece un esfuerzo sobrehumano en casos como el analizado, señala también, afirmar que está al alcance de una Administración servicial de los intereses generales la mera comprobación de la realidad del doble pago producido y la aplicación de la posibilidad de regularización íntegra, a fin de evitar la indebida y perturbadora doble imposición, totalmente evidente y determinante de su propio e injusto enriquecimiento.

Ese principio de justicia tributaria, el de capacidad económica, corolario del anterior, y, obviamente, los de eficacia y economía en el ámbito de una organización servicial de los intereses generales **"que desdeña enrevesamientos, artificio o excusas banales para no**

devolver lo que se ha satisfecho de más”, así como el de proporcionalidad en la aplicación del Derecho Tributario conducen al Tribunal a considerar sin ambages la plena aplicabilidad del principio de regularización íntegra a los procedimientos de gestión tributaria.

5. RENTA 2022: HACIENDA HA PUBLICADO LA REBAJA DEL IRPF A AGRICULTORES Y GANADEROS

El Ministerio de Hacienda y Función Pública ha publicado la Orden HFP/405/2023 de 18 de abril por la que **se reducen, para el período impositivo 2022**, los índices de rendimiento neto para actividades agrícolas y ganaderas, que determinan el rendimiento neto por el método de estimación objetiva, afectadas por circunstancias excepcionales, localizadas en determinadas zonas geográficas.

Asimismo, teniendo en cuenta el fuerte incremento de los costes que se ha producido por la guerra de Ucrania, se incrementa la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos del 15% al 25% para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

La orden establece, como hemos dicho, una reducción general del rendimiento neto del 25% que podrán aplicarse unos 800.000 agricultores y ganaderos que tributan por el sistema de módulos. Determinados sectores en situación más vulnerable se benefician además de reducciones específicas, que son del 50% en el caso del olivar, el almendro y la apicultura, y del 30% para cereales, oleaginosas y leguminosas, castaño, melocotón, nectarina, albaricoque y los demás sectores ganaderos. Al mismo tiempo, se aprueba la exención de las cuotas del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) de naturaleza rústica para determinados productores agrarios que reúnan ciertos requisitos.

La orden permite también que los declarantes en Estimación objetiva agraria del IRPF puedan minorar el rendimiento neto previo un 35% por adquisición de gasóleo agrícola, y un 15% por compra de fertilizantes, según lo establecido en la Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, que desarrolla el método de estimación objetiva del IRPF para 2023.

Además, se mantienen las reducciones de los índices correctores que se establecieron el año pasado por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica. Concretamente se establece en un 0,5 el índice aplicable a las actividades ganaderas que alimenten el ganado con piensos y otros productos adquiridos a terceros, siempre que representen más del 50% del importe de los productos alimenticios consumidos, y se aplica tanto a los sectores ganaderos intensivos como a extensivos. El índice corrector por cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica se reduce a 0,75.

BOU & ASSOCIATS

