

## ÍNDICE

### Boletines Oficiales

BOEBOE Núm 264 de 03/11/2022

#### **CONVALIDACIÓN RD-LEY 17/2022. REDUCCIÓN DEL IVA DE DETERMINADOS COMBUSTIBLES.**

[Resolución de 27 de octubre de 2022](#), del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles.

[\[pág. 6\]](#)

### **i/c/a/c/ Consultas del BOICAC**

#### **PUBLICADAS NUEVAS CONSULTAS DEL ICAC.**

**BOICAC 131/Septiembre2022-3.** Tratamiento contable del importe recibido por una sociedad concesionaria tras las medidas de restricción impuestas por el COVID-19

[\[pág. 3\]](#)

**BOICAC 131/Septiembre2022-4.** Sobre la calificación de la emisión de unas acciones preferentes en las cuentas anuales individuales de la sociedad emisora.

[\[pág. 6\]](#)



### Consulta de la DGT

#### **IMPUESTO SOBRE GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO.**

Una asociación plantea diversas cuestiones relacionadas con el impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

[\[pág. 9\]](#)



### Resolución del TEAC

#### **LGT.**

Suspensión de las sanciones en la vía contencioso-administrativa

[\[pág. 11\]](#)



### Sentencia TS

#### **LGT.**

La sentencia dictada en un procedimiento especial de protección de derechos fundamentales, como es la inviolabilidad del domicilio, extiende sus efectos a efectos del art. 110 de la LJCA.

[\[pág. 12\]](#)

# Boletines Oficiales



BOE Núm 264 de 03/11/2022

## CONVALIDACIÓN RD-LEY 17/2022.

### REDUCCIÓN DEL IVA DE DETERMINADOS COMBUSTIBLES.

[Resolución de 27 de octubre de 2022](#), del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Constitución, el Congreso de los Diputados, en su sesión del día de hoy, acordó convalidar el Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles, publicado en el «Boletín Oficial del Estado» número 227, de 21 de septiembre de 2022.

#### Recuerda:

En materia de impuestos **se modifica desde el 22/09/2022:**

→ **5% de IVA aplicable al gas:** (art. 5)

Para dar respuesta a la situación generada por el incremento de los precios del gas natural, dentro de los límites de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se establece de forma excepcional y transitoria, **hasta el 31 de diciembre de 2022, una reducción, desde el 21 al 5 por ciento**, en el tipo impositivo del IVA que recae sobre todos los componentes de la factura de las entregas de gas natural, con el objeto de minorar su importe.

→ **5% de IVA aplicable a la entrega de briquetas y pellets:** (art. 6)

Por tanto, para favorecer el desarrollo y la utilización de combustibles menos contaminantes en sistemas de calefacción y fomentar la suficiencia energética, se establece también de forma excepcional y transitoria, **hasta el 31 de diciembre de 2022, una reducción desde el 21 al 5 por ciento**, en el tipo impositivo del IVA que recae sobre las entregas de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña utilizados en sistemas de calefacción.



# Consultas del BOICAC

## PUBLICADAS NUEVAS CONSULTAS DEL ICAC.

**BOICAC 131/Septiembre2022-3.** Tratamiento contable del importe recibido por una sociedad concesionaria tras las medidas de restricción impuestas por el COVID-19

**RESUMEN:** Sobre el tratamiento contable del importe recibido por una sociedad concesionaria para reestablecer el equilibrio económico de una concesión tras las medidas de restricción impuestas como consecuencia del COVID-19

**Fecha:** 31/10/2022

**Fuente:** web del ICAC

**Enlace:** [acceder al BOICAC 131/septiembre 2022 -3](#)

La consulta versa sobre una sociedad concesionaria de infraestructuras públicas que formula sus cuentas anuales conforme a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

De acuerdo con las citadas normas, la sociedad ha determinado que el acuerdo de concesión responde a un modelo mixto, registrando tanto un activo financiero como un inmovilizado intangible por separado. La sociedad ha reconocido en primer lugar el activo financiero por el derecho a la contraprestación incondicional garantizada y el inmovilizado intangible por la diferencia entre el valor razonable de la infraestructura entregada y el activo financiero. Como consecuencia de ello, según afirma el consultante, una vez entregada la infraestructura, los ingresos se corresponden exclusivamente con los derivados del “derecho a cargar tarifas futuras”.

El artículo 34 del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 establece:

*“En los contratos de concesión de obras y de concesión de servicios vigentes a la entrada en vigor de este decreto-ley, celebrados por las entidades pertenecientes al Sector Público en el sentido definido en el Artículo 3 de la Ley 9/2017, de 8 de Noviembre, la situación de hecho creada por el COVID-19 y las medidas adoptadas por el Estado, las comunidades autónomas o la Administración local para combatirlo darán derecho al concesionario al restablecimiento del equilibrio económico del contrato mediante, según proceda en cada caso, la ampliación de su duración inicial hasta un máximo de un 15 por 100 o mediante la modificación de las cláusulas de contenido económico del contrato. Dicho reequilibrio en todo caso compensará a los concesionarios por la pérdida de ingresos y el incremento de los costes soportados entre los que se considerarán los posibles gastos adicionales salariales que efectivamente hubieran abonado, respecto a los previstos en la ejecución ordinaria del contrato de concesión de obras o de servicios durante el periodo de duración de la situación de hecho creada por el COVID-19. Solo se procederá a dicha compensación previa solicitud y acreditación fehaciente de la realidad, efectividad e importe por el contratista de dichos gastos.”*

Al amparo de esta previsión y de lo dispuesto en el artículo 144 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de contratos de las Administraciones Públicas y en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares del contrato de concesión, la sociedad cursó solicitud de reequilibrio económico de la concesión derivado de las restricciones a la movilidad impuestas por el Estado de alarma.

La Administración concedente acuerda compensar a la sociedad por el menor ingreso obtenido por venta de billetes a causa de las medidas restrictivas impuestas por el Estado de alarma en el periodo comprendido entre el 15 de marzo y el 20 de julio de 2020, descontando los menores costes del concesionario en el periodo.

La pregunta formulada se refiere a cuál sería el correcto tratamiento contable que la empresa debe dar a la cantidad recibida por la Administración y, en concreto, si los hechos que se han resumido deberían calificarse como una modificación contractual entre el concedente y el

concesionario, sujeta a la norma de registro y valoración (NRV) 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que llevaría aparejada la reclasificación del inmovilizado intangible como un derecho de cobro, o si por el contrario el importe recibido se debería incluir en el ámbito de aplicación de la NRV 18ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos, circunstancia que implicaría su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo estipulado en esta última.

La Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, regula en su norma segunda el tratamiento contable de los acuerdos de concesión como sigue:

*“Segunda. Tratamiento contable de los acuerdos de concesión.*

*1. Criterios de calificación, reconocimiento y valoración del acuerdo.*

*1.1 Aspectos comunes. 15 %*

*a) El reconocimiento de ingresos por prestación de servicios de construcción o mejora que preste la empresa concesionaria seguirá los criterios incluidos en la norma de registro y valoración 14.ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del Plan General de Contabilidad y las reglas sobre el método del porcentaje de realización contenidas en la norma de valoración 18.ª Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras.*

*b) El reconocimiento de ingresos por prestación de servicios de explotación seguirá los criterios incluidos en la norma de registro y valoración 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del Plan General de Contabilidad.*

*c) No obstante, considerando la especialidad de este tipo de acuerdos, los ingresos por prestación de servicios se reconocerán por el valor razonable del servicio prestado, en la medida en que dicho valor se considere la valoración más fiable de la contrapartida recibida o por recibir.*

*d) Si bajo un mismo acuerdo la empresa concesionaria presta servicios de construcción, incluida la mejora, y explotación, la contraprestación recibida o por recibir deberá distribuirse en proporción al valor razonable de cada uno de los componentes del acuerdo, según lo señalado en las letras anteriores.*

*1.2 Calificación y valoración de la contraprestación recibida por los servicios de construcción o mejora. a) La contraprestación recibida por la empresa concesionaria se contabilizará por el valor razonable del servicio prestado, en principio, equivalente al coste más el margen de construcción, pudiendo calificarse desde una perspectiva contable como:*

*a.1) Un activo financiero, o a.2) un inmovilizado intangible.*

*b) La empresa concesionaria reconocerá un activo financiero si se cumplen las siguientes condiciones:*

*b.1) La retribución consiste en un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero, bien porque la entidad concedente garantiza el pago de importes determinados, o bien porque garantiza la recuperación del déficit, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los citados importes.*

*Con carácter general, no se considerará que existe un derecho incondicional de cobro cuando el riesgo de demanda sea asumido por el concesionario. La presencia de cláusulas en el acuerdo de concesión que mitiguen el riesgo de demanda que soporta la empresa concesionaria (por ejemplo, modificaciones en las tarifas para garantizar el equilibrio económico del contrato ante una demanda baja, aumento en los plazos de concesión hasta conseguir un valor actual neto o una tasa de retorno del proyecto determinadas), por sí solas, no califican la contraprestación como un activo financiero porque la empresa concesionaria, en el momento inicial, no tiene un derecho incondicional de cobro.*

*b.2) La Administración Pública no tenga capacidad de evitar el pago de la retribución descrita en la anterior letra b.1).*

*En estos casos, la contraprestación se calificará como un derecho de cobro (esto es, un activo financiero), incluso si el derecho contractual a recibir efectivo puede verse afectado por la existencia de un riesgo de operación o disponibilidad asumido por la empresa concesionaria.*

*c) La empresa concesionaria reconocerá un inmovilizado intangible si la contraprestación recibida consiste en el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público.*

*d) Si la contraprestación recibida consiste parte en un activo financiero y parte en un inmovilizado intangible, la empresa concesionaria registrará dicha contraprestación en términos de proporción de acuerdo con lo previsto en las letras b) y c) anteriores. No obstante, en aquellos casos en que el componente del activo financiero o del inmovilizado intangible suponga, al menos, un 90% de la contraprestación recibida, la empresa concesionaria podrá reconocer la totalidad de la contraprestación como un activo financiero o un inmovilizado intangible, respectivamente (...).”*

El objetivo de la norma que se ha reproducido es aclarar el tratamiento contable de un contrato singular como es el que nos ocupa en el que el concesionario se obliga a construir y

explotar una infraestructura a cambio de las tarifas que recibirá de los usuarios de la infraestructura o de la propia Administración.

Esta circunstancia exige efectuar una asignación de los citados flujos de efectivo entre los dos componentes del acuerdo y, adicionalmente, en relación al componente principal, la construcción de la infraestructura, determinar en qué medida el riesgo de demanda es asumido por el concesionario y si la Administración Pública puede evitar el pago del precio.

De acuerdo con la información suministrada por la empresa y una vez analizados los requisitos que se han enunciado en el párrafo anterior, la sociedad determinó que el acuerdo de concesión responde a un modelo mixto, registrando por separado tanto un activo financiero como un inmovilizado intangible.

Por otro lado, la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, en desarrollo de la NRV 14ª del PGC, en relación con las modificaciones de un contrato, estipula lo siguiente:

*“Artículo 5. Modificaciones del contrato que se va como antes contrato.*

*1. A efectos de esta resolución, la modificación de un contrato es un cambio en el objeto (alcance o precio) que se acuerda por las partes. A los efectos de esta norma, un contrato ha podido ser modificado, aunque las partes tengan una disputa sobre el alcance o el precio (o sobre ambos) o hayan aprobado un cambio en el alcance del contrato pero no hayan determinado todavía el cambio en el precio. Para determinar si los derechos y obligaciones que se crean o cambian por la modificación son exigibles, se tendrán en cuenta todos los antecedentes y circunstancias relevantes.*

*En particular, si las partes han aprobado u es lo primero cambio en la prestación, pero no han determinado todavía el cambio en el precio, la empresa estimará este importe de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 para cuantificar la contraprestación variable.*

*2. La empresa contabilizará una modificación como un contrato separado si se cumplen las dos condiciones siguientes:*

*a) Se incluye el compromiso de transferir bienes o servicios distintos (de acuerdo con la definición recogida en el artículo 7), y*

*b) El importe de la contraprestación se incrementa en una cuantía que refleja los precios de venta independiente de los bienes o servicios adicionales y, en su caso, un ajuste apropiado para reflejar las circunstancias específicas del contrato. Así, una empresa puede ajustar el precio de un bien o servicio adicional mediante un descuento porque no es necesario incurrir en los gastos que se deberían atender en caso de transferir un bien o servicio similar a un cliente nuevo.*

*3. Si la modificación no se registra como un contrato separado, la empresa contabilizará los bienes o servicios comprometidos pendientes aplicando los criterios que se recogen a continuación:*

*a) Como la rescisión de un contrato existente y la creación de otro nuevo, si los bienes o servicios pendientes son distintos de los transferidos en la fecha de su modificación o con anterioridad. En tal caso, el importe de la contraprestación a asignar a las obligaciones pendientes (o a los distintos bienes o servicios pendientes en una obligación) será la suma de:*

*1.º El importe comprometido por el cliente (incluyendo los importes ya recibidos) que se incorporó en la estimación del precio de la transacción y que la empresa no había reconocido todavía como ingreso, y*

*2.º La cuantía adicional acordada en la modificación del contrato.*

*b) Como si fuera una parte del contrato existente, si los bienes o servicios pendientes no son distintos y, por ello, forman parte de una obligación única que se ha satisfecho parcialmente en la fecha de la modificación. En este caso, el efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medición que la empresa hace del grado de avance del contrato se reconoce como un ajuste de los ingresos (como un incremento o una reducción de éstos) en la fecha de la modificación del contrato (es decir, el ajuste de los ingresos se realiza sobre una base de recuperación de las diferencias con las cifras acumuladas).*

*c) Si los bienes o servicios pendientes son una combinación de los elementos indicados en las letras a) y b), la empresa contabilizará los efectos de la modificación de forma coherente con lo dispuesto en las citadas letras.”*

En este contexto, la cuestión que se plantea a este Instituto consiste en determinar si el acuerdo de compensación debe calificarse o no como una modificación contractual y, en caso afirmativo, cómo debería contabilizarse la revisión de las condiciones teniendo en cuenta que el reconocimiento del ingreso por la ejecución de la obra -componente principal del acuerdo- ya se había completado en el pasado.

La compensación acordada por la Administración Pública por el descenso en el tráfico debería calificarse como una modificación contractual, desde una perspectiva estrictamente contable,

si se cumple la definición incluida en el artículo 5.1 que se ha reproducido: *“la modificación de un contrato es un cambio en el objeto (alcance o precio) que se acuerda por las partes”*.

Por lo tanto, el reequilibrio económico del contrato quedaría incluido en el alcance del citado artículo si se cumplen las siguientes condiciones:

- a) La revisión ha sido suscrita por las mismas partes que suscribieron el acuerdo inicial, o aquellas que les hayan sucedido en los derechos y obligaciones derivados de ese contrato, y
- b) Se conviene alterar el objeto del contrato, bien porque se modifique la prestación o porque se altere el precio.

En relación con este último inciso, considerando que el precio en términos absolutos no se ha modificado –el ingreso que generó la construcción de la infraestructura se reconoció por el valor razonable del servicio–, cabría realizar a su vez las siguientes consideraciones:

Como se ha indicado anteriormente, uno de los aspectos determinantes del tratamiento contable de los acuerdos de concesión se centra en calificar si la contraprestación recibida de la autoridad concedente es un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero, sin que pueda calificarse como tal la existencia de cláusulas dirigidas a garantizar el equilibrio económico del contrato ante una demanda baja.

Sin embargo, esta circunstancia no implica que todo reequilibrio económico deba contabilizarse como una subvención a la explotación. Por el contrario, en la medida que el fondo económico del acuerdo pudiera asimilarse al que origina el nacimiento de un activo financiero en la fecha de reconocimiento del ingreso por la ejecución de la obra, cabría concluir que el cambio en la naturaleza de la contraprestación es un aspecto sustantivo del acuerdo que debería calificarse como una modificación del objeto contractual.

Sobre la base de todo lo anterior, el adecuado tratamiento contable de los hechos que se han descrito requeriría, como paso previo, identificar los flujos de efectivo que se ven afectados por la compensación siguiendo, en defecto de otra pauta de distribución más evidente, el criterio de reparto que se adoptó en el registro inicial de la contraprestación recibida.

Una vez hecha esta división, la aplicación de los criterios incluidos en la Resolución a la parte del acuerdo atribuible a la contraprestación asociada a la construcción de la obra que deba calificarse como una modificación del objeto, debería traer consigo una reclasificación del inmovilizado intangible como un derecho de cobro.

Por el contrario, en el supuesto de que la compensación no deba calificarse como un cambio en el objeto del contrato y, en todo caso, la modificación relativa al componente explotación, se contabilizará como una subvención a la explotación formando parte del resultado del ejercicio.

## **PUBLICADAS NUEVAS CONSULTAS DEL ICAC.**

**BOICAC 131/Septiembre2022-4.** Sobre la calificación de la emisión de unas acciones preferentes en las cuentas anuales individuales de la sociedad emisora.

**RESUMEN:** Calificación de una emisión de acciones preferentes en las cuentas individuales de la emisora

**Fecha:** 31/10/2022

**Fuente:** web del ICAC

**Enlace:** [acceder al BOICAC 131/septiembre 2022 -4](#)

Según se indica en la consulta, la sociedad A -cuyas acciones están admitidas a cotización- posee el 100% de las acciones ordinarias de la Sociedad B, sociedad anónima unipersonal. La sociedad A tiene un consejo de administración de 12 miembros, mientras que la sociedad B tiene un consejo de 5 miembros y ninguno es coincidente con los consejeros de A. La única actividad de B es la emisión de instrumentos financieros, para lo que necesita la garantía de la sociedad A.

- La operación objeto de consulta se refiere a la emisión de acciones preferentes por parte de la sociedad B, cuyo garante es la sociedad A. De acuerdo con la información facilitada por el consultante, las características de la emisión son las siguientes:
- Las acciones preferentes no tienen derecho de voto, son rescatables solo a opción del emisor y su vencimiento es a perpetuidad.
- La garantía que presta A es sobre el pago de los dividendos y sobre el valor nominal inicial de las acciones más cualquier incremento de valor de dicho nominal que se pueda dar en el futuro, y es retribuida.
- El dividendo es variable, en función de un tipo de interés de referencia y no acumulativo.
- El pago obligatorio del dividendo por parte de B está condicionado a que el grupo A tenga beneficios a nivel consolidado y distribuya dividendos.
- En el caso de que el grupo A tenga beneficios a nivel consolidado y no distribuya dividendos, la sociedad B tiene la opción (pero no la obligación) de evitar el pago de la retribución mediante una remuneración en especie consistente en el incremento del valor nominal de las participaciones preferentes, siempre que la garantía otorgada por la Sociedad A se haga extensiva a la cuantía incrementada del nominal, contando el emisor y el garante con las autorizaciones societarias oportunas.

Por otro lado, se indica que, en las cuentas anuales consolidadas del grupo, las acciones preferentes se clasifican como socios externos en la medida en que a ese nivel de la entidad que informa el pago de dividendos se encuentra bajo el control del grupo.

La consulta versa sobre la presentación de las acciones preferentes bien como un instrumento de patrimonio o como un pasivo financiero en las cuentas anuales individuales de la sociedad B.

La Resolución (RICAC) de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, en su artículo 3, incluye la siguiente definición de pasivo financiero:

*“3. Pasivo financiero: es una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero; también cumple la definición de pasivo financiero una obligación contractual de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, así como determinados contratos que se pueden liquidar con instrumentos de patrimonio propio de la sociedad en los términos regulados en el artículo 4.*

*Por lo tanto, cumple la definición de pasivo financiero, total o parcialmente, un instrumento que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate a cambio de efectivo o de otro activo financiero, o que sea devuelto automáticamente al emisor en el momento en que tenga lugar un suceso futuro cierto o contingente, que esté fuera del control de la sociedad y del inversor, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles.*

*No obstante, como excepción al tratamiento contable establecido para los pasivos, si el instrumento financiero solo incorpora una obligación contractual para la sociedad que lo emite o crea de entregar al inversor una participación proporcional en sus activos netos en el momento de la liquidación, incluso en el caso de las sociedades que se constituyen con un ámbito temporal limitado, el instrumento se incluirá en el patrimonio neto.”*

Como complemento de esta definición, en el artículo 12 Acciones y participaciones con privilegio, de la RICAC, se indica lo siguiente:

*“1. Las sociedades de capital, con las formalidades prescritas para la modificación de los estatutos, pueden crear participaciones sociales y emitir acciones que confieran algún privilegio frente a las comunes, como el derecho a obtener un dividendo preferente.*

*2. Si los estatutos disponen que el dividendo preferente está condicionado al previo acuerdo de un dividendo ordinario, las acciones y participaciones con privilegio se clasificarán como instrumentos de patrimonio y se presentarán en el patrimonio neto siguiendo el criterio indicado en el artículo 8.2, siempre y cuando estos instrumentos no sean acreedores de otro privilegio que pudiera originar una obligación en la sociedad de entregar efectivo u otro activo financiero.*

*3. Las acciones o participaciones privilegiadas también se clasificarán como instrumentos de patrimonio si el privilegio de las acciones o participaciones consiste en cualquiera de las siguientes circunstancias:*

a) El derecho a obtener el reembolso de su valor, en caso de liquidación, antes de que se distribuya cantidad alguna a los restantes accionistas o partícipes.

b) No quedar afectadas por la reducción del capital social por pérdidas, independientemente de la forma en que se realice, sino cuando la reducción supere el valor nominal de las restantes acciones o participaciones sociales contabilizadas como instrumentos de patrimonio.

4. Por el contrario, si las acciones o participaciones gozan de un privilegio incondicional en forma de dividendo mínimo, sea o no acumulativo, las acciones o participaciones sociales se clasificarán como un instrumento financiero compuesto.

En tal caso, en la fecha de reconocimiento inicial la sociedad deberá distribuir el importe recibido entre el componente de pasivo y el de patrimonio de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 3.4.

El componente de pasivo será el valor actual de la mejor estimación de los dividendos preferentes descontados a una tasa que refleje las evaluaciones del mercado correspondientes al valor temporal del dinero, a los riesgos específicos de la entidad y a las características del instrumento. El espacio temporal a considerar para realizar la estimación será la duración o vigencia del privilegio. A tal efecto, y para las sociedades que no tengan valores admitidos a cotización, salvo mejor evidencia, se tomará el tipo de interés incremental como tasa de descuento; esto es, aquel tipo de interés al que se pudiese refinanciar la entidad en un plazo igual al del flujo de caja que se quiere descontar.

En aplicación del principio de aportación patrimonial efectiva, el valor del pasivo no debe superar el valor del patrimonio recibido. En su caso, el diferencial se contabilizará atendiendo a la realidad económica y jurídica de la operación sin perjuicio de las consecuencias que pudieran derivarse de los acuerdos alcanzados.”

**En el supuesto planteado, el pago de dividendos por parte de la sociedad B tiene carácter incondicional si el grupo A tiene beneficios a nivel consolidado, el consejo de administración de A acuerda realizar una propuesta de aplicación y su Junta General decide distribuir el dividendo propuesto.**

Tal y como plantea el consultante en su escrito, la cuestión a resolver para otorgar el adecuado tratamiento contable a los hechos descritos sería conocer en qué medida la sociedad B puede evitar el pago del dividendo, es decir, sería necesario juzgar si esta sociedad controla la política de retribución que condiciona la salida de flujos de efectivo. Pues bien, cuando se analiza por ejemplo el sujeto contable obligado a consolidar, es claro que el uso del concepto de control como presupuesto de la formulación de cuentas anuales consolidadas no impide que se puedan identificar sucesivas relaciones de control conforme se desciende por una cadena de participaciones dentro de un grupo, sin perjuicio de que de facto, el control último de todas ellas reside en la sociedad dominante que se ubica en el punto superior de la cadena de control.

Por ello, en la operación planteada y desde la perspectiva de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad dependiente, la capacidad de evitar la salida de flujos de efectivo no forma parte del ámbito de decisiones que puedan adoptar los órganos societarios de esta entidad, y, en consecuencia, **esta circunstancia llevaría a identificar un componente de pasivo en las acciones preferentes sobre las que versa la consulta.**

# Consulta de la DGT

**IMPUESTO SOBRE GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO.** Una asociación plantea diversas cuestiones relacionadas con el impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero.

**Fecha:** 27/09/2022

**Fuente:** web del Poder Judicial

**Enlace:** [Consulta V2097-22 de 27/09/2022](#)

La consultante es una asociación que representa, promueve y defiende los intereses de las empresas de frío y sus tecnologías.

En relación con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero se plantean una serie de cuestiones relacionadas con la sujeción al Impuesto de las pérdidas de gases derivadas de las imprecisiones de los instrumentos de medición y con los gases regenerados o reciclados.

## I. ¿Sigue vigente la no sujeción relativa a las pérdidas de gases derivadas de las imprecisiones de los instrumentos de medición?

En la redacción anterior de la Ley 16/2013 el supuesto de no sujeción que se menciona era necesario por la existencia de la figura del revendedor, en tanto que se producía un diferimiento entre la realización del hecho imponible y el devengo del impuesto en el cual se podían producir estas pérdidas.

Sin embargo, la nueva normativa ha modificado la estructura del impuesto y con la configuración actual los hechos impositivos sujetos a gravamen son la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero, esto ha conllevado la **eliminación de la figura del revendedor de gases fluorados y la incorporación de la del almacenista de gases fluorados**.

Por tanto, el citado diferimiento entre la realización del hecho imponible y el devengo del impuesto solo puede darse ahora en el hecho imponible fabricación y en los supuestos en que intervenga la figura del almacenista de gases fluorados.

En consecuencia, **si se acredita, por cualquier medio de prueba admisible en derecho, que las diferencias en menos de existencias de gases objetos del impuesto son debidas a las imprecisiones de los instrumentos de medición, estas pérdidas seguirán estando no sujetas al impuesto.**

## II. ¿La importación o adquisición intracomunitaria de gas regenerado o reciclado está sujeta al impuesto y si es así el tipo impositivo es el mismo que para el gas virgen?

La importación o adquisición intracomunitaria de gases fluorados, con independencia de que tengan la condición de reciclados o regenerados supondrá la realización del hecho imponible del impuesto.

## III. ¿El gas regenerado o reciclado dentro de territorio español está sujeto a impuesto?

Como se ha indicado en la pregunta anterior, no se distingue, a efectos del impuesto, entre gases regenerados, reciclados o gases vírgenes. Todos forman parte del ámbito objetivo del impuesto.

No obstante, de acuerdo con la definición contenida en la letra e) del apartado Cinco del artículo 5 de la Ley:

*“No tendrá la consideración de fabricación la realización de operaciones de reciclado y regeneración de gases fluorados de efecto invernadero. Tampoco tendrá la consideración de fabricación la obtención de mezclas”.*

**Por tanto, la obtención de gas regenerado o reciclado en el territorio de aplicación del impuesto, no estará sujeta ya que dichas operaciones no tienen la consideración de fabricación y, por tanto, no se produce dicho hecho imponible.**

Previamente, ya habrá tributado el gas virgen fabricado en territorio español o el gas introducido en el territorio español mediante la importación o adquisición intracomunitaria.

**IV. Si una empresa importadora, importa gas residuo para valorizar y posteriormente regenerar este residuo ¿esta importación está sujeta al impuesto o bien estará sujeto a impuesto el gas regenerado que posteriormente se comercializará en el territorio español? O bien ¿No estará sujeta ya que el tratamiento de regeneración se realiza en España?**

Debe tenerse en cuenta de nuevo el apartado seis del artículo 5 de la Ley, en el que se regula el hecho imponible, de acuerdo con el cual, estará sujeto al impuesto la importación del gas fluorado. Por tanto, el gas residuo importado para valorizar debe tributar.

No tendrá la consideración de fabricación “la realización de operaciones de reciclado y regeneración de gases fluorados de efecto invernadero”, tal y como se describe en la letra e) del apartado cinco del artículo 5 de la Ley. En consecuencia, el hecho imponible fabricación no se producirá en este caso.



# Resolución del TEAC

**LGT.** Suspensión de las sanciones en la vía contencioso-administrativa

**Fecha:** 18/10/2022

**Fuente:** web del Poder Judicial

**Enlace:** [Resolución del TEAC de 18/10/2022](#)

## Criterio:

La suspensión ex lege de las sanciones que se produce con ocasión de su impugnación en vía administrativa o económico-administrativa, no se mantiene en vía contencioso-administrativa por más tiempo que el establecido para interponer el correspondiente recurso en esta vía. Para obtener la suspensión durante el desarrollo del proceso contencioso-administrativo ha de solicitarse expresamente al tribunal de Justicia correspondiente, manteniéndose la suspensión hasta que se pronuncie el tribunal sobre la misma, debiendo estarse a los términos de la decisión judicial.

## Unificación de criterio

# Sentencia TS

**LGT.** La sentencia dictada en un procedimiento especial de protección de derechos fundamentales, como es la inviolabilidad del domicilio, extiende sus efectos a efectos del art. 110 de la LJCA.

**Fecha:** 14/10/2022

**Fuente:** web del Poder Judicial

**Enlace:** [Sentencia del TS de 14/10/2022](#)

El debate casacional consiste en determinar si una sentencia dictada en un procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales, regulado en los artículos 114 y ss. LJCA, que anuló unas liquidaciones y sanciones tributarias "por vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio" es o no susceptible de extensión de efectos, atendida la sola circunstancia de que no pueda considerarse dictada "en materia tributaria" - base exclusiva de la denegación de la extensión por la Sala de instancia-, con abstracción del resto de requisitos que exige el artículo 110 LJCA para dar lugar a la misma.

En consecuencia, el recurso versa sobre la delimitación material del procedimiento de extensión de efectos, más en particular, de la expresión "materia tributaria", entendida como ámbito o premisa, para concluir si resulta aplicable en el presente caso.

**El TS dictamina que:**

"A efectos del procedimiento de extensión de efectos del art. 110 LJCA, ha de interpretarse que, una sentencia se entiende dictada "en materia tributaria", cuando tenga por objeto la revisión de un acto administrativo de naturaleza tributaria, **con independencia de la naturaleza, especial o no, del procedimiento contencioso-administrativo en que haya sido pronunciada.**"

*Artículo 110.*

1. En materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.

b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.

c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste.

2. La solicitud deberá dirigirse directamente al órgano jurisdiccional competente que hubiera dictado la resolución de la que se pretende que se extiendan los efectos.

3. La petición al órgano jurisdiccional se formulará en escrito razonado al que deberá acompañarse el documento o documentos que acrediten la identidad de situaciones o la no concurrencia de alguna de las circunstancias del apartado 5 de este artículo.

4. Antes de resolver, en los veinte días siguientes, el Secretario judicial recabará de la Administración los antecedentes que estime oportunos y, en todo caso, un informe detallado sobre la viabilidad de la extensión solicitada, poniendo de manifiesto el resultado de esas actuaciones a las partes para que aleguen por plazo común de cinco días, con emplazamiento en su caso de los interesados directamente afectados por los efectos de la extensión. Una vez evacuado el trámite, el Juez o Tribunal resolverá sin más por medio de auto, en el que no podrá reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate.

5. El incidente se desestimará, en todo caso, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Si existiera cosa juzgada.

b) Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99.

## Mini Boletín FISCAL diario

- c) Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo.
6. Si se encuentra pendiente un recurso de revisión o un recurso de casación en interés de la ley, quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso.
7. El régimen de recurso del auto dictado se ajustará a las reglas generales previstas en el artículo 80.