

## ÍNDICE

## Actualidad web AEAT

**NOTA MODELO 233.**

Nota sobre la declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados (modelo 233)

[\[pág. 2\]](#)

## Consulta de la DGT

**IS. GASTOS FINANCIEROS. LÍMITES.**

La DGT analiza los dos límites (el general y el adicional) para la deducibilidad de los gastos financieros destinados a la adquisición de sociedades que se integran en el grupo fiscal.

[\[pág. 4\]](#)

## Sentencia de interés

**LGT. PROCEDIMIENTO DE CONTROL DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES, AUTOLIQUIDACIONES Y COMUNICACIONES DE DATOS.**

La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento de control de presentación de declaraciones, que haya caducado por el transcurso del plazo máximo previsto reglamentariamente, de tres meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de control y el archivo de las actuaciones.

[\[pág. 6\]](#)

## Consultas BOICAC

**BOICAC N° 136/2023 Consulta 6.**

Sobre el criterio de imputación temporal de los ingresos obtenidos en un centro educativo.

[\[pág. 8\]](#)

# Actualidad web AEAT

## NOTA MODELO 233.

Nota sobre la declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados (modelo 233).



Fecha: 24/01/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Nota](#)

El objetivo de esta nota es informar y permitir la presentación de la declaración informativa de gastos en guarderías a aquellas "que no cuenten con la autorización de la autoridad educativa pero que sí dispongan de autorización para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros".

Para ello se informa que "pueden presentar" la declaración informativa en el ejercicio 2023 y que los datos de la autorización serán campos opcionales.

De este modo, en tanto no se modifica el artículo 69.9 del Reglamento de IRPF o la orden ministerial que aprueba el modelo, se obtendría la información normalizada de los potenciales beneficiarios del incremento de deducción por maternidad.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de enero de 2024, fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

**"La expresión "guarderías o centros de educación infantil autorizados" contenida en el artículo 81.2, párrafo 1º, de la Ley del IRPF que condiciona la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción por maternidad debe entenderse en el sentido de que la autorización exigida por el citado precepto a las guarderías o centros de educación infantil no es la otorgada por la Administración educativa correspondiente, que tan solo será exigible a los centros de educación infantil, sino la que resulte precisa para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros".**

Teniendo en cuenta el contenido y criterio de esta sentencia, en la que se determina que de acuerdo con lo previsto en el párrafo 1º del artículo 81.2 de la LIRPF, para las guarderías debe entenderse que la autorización requerida puede no ser la de la autoridad educativa correspondiente y que **sería suficiente con la autorización que sea exigible o precisa para la "apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros":**

Con el objetivo de facilitar la aplicación de la deducción en el modelo de IRPF de acuerdo con este criterio, **las guarderías que no cuenten con autorización de la autoridad educativa competente, pueden presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 69.9 del RIRPF (modelo 233).**

A estos efectos los campos relacionados con los datos de la autorización de la administración educativa competente, hasta ahora obligatorios, se convierten en opcionales.

De este modo todas las guarderías que cuenten con la autorización para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros, pueden presentar el modelo 233, informando de los potenciales beneficiarios de esta deducción.

# Consulta de la DGT

**IS. GASTOS FINANCIEROS. LÍMITES.** La DGT analiza los dos límites (el general y el adicional) para la deducibilidad de los gastos financieros destinados a la adquisición de sociedades que se integran en el grupo fiscal.



Fecha: 13/11/2023

Fuente: web de la AEAT

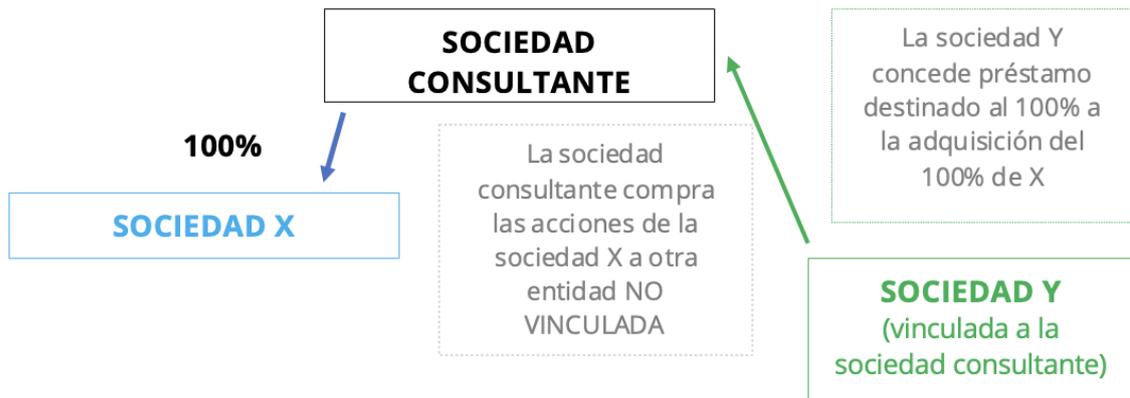
Enlace: [Consulta de la DGT V2969-23 de 13/10/2023](#)

Se plantea el caso de la adquisición del 100% de las participaciones de una sociedad (X) por la sociedad consultante a través de un préstamo suscrito con empresa vinculada (Y).

Todas ellas pasan poco después a tributar en el régimen de consolidación fiscal.

El beneficio operativo del grupo fiscal es negativo (sin tener en cuenta el beneficio operativo de la propia entidad adquirida). En el grupo no hay otros gastos financieros distintos de los de dicha adquisición.

**04/01/2013**



**01/10/2014 - régimen de grupo**



**Se pregunta:**

**Si los intereses derivados del préstamo firmado** por la entidad consultante pueden ser deducidos por el importe de un millón de euros **o**, por el contrario, si dicho importe no resulta de aplicación a la regla establecida en el artículo 67.b) de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, si teniendo en cuenta que el resultado operativo del Grupo consolidado sin tener en cuenta el propio resultado operativo de la entidad adquirida X, es negativo, los intereses devengados del préstamo destinado a su adquisición son deducibles hasta el límite de un millón de euros, o por el contrario no son deducibles.

**La DGT:****Existen 2 límites:**

- El **general** del [art. 16.1 de la LIS](#) que establece que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del **30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio**. En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de **1 millón de euros**.
- El **adicional** del [art. 67.b de la LIS](#) que establece que los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del **30 por ciento del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente**, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los períodos impositivos que se inicien en los 4 años posteriores a dicha adquisición.

**El límite establecido en el artículo 67.b) de la LIS es adicional y previo al previsto**, con carácter general, en el apartado 1 del artículo 16 del mismo texto legal. Por tanto, **el límite previsto en el artículo 67.b) de la LIS debe aplicarse en primer lugar** y, una vez determinado el importe de los gastos financieros netos que resulten fiscalmente deducibles por aplicación de dicha regla especial, tales gastos deberán adicionarse a todos los demás gastos financieros netos que pudiera tener la entidad para proceder a la aplicación del límite general contenido en el apartado 1 del artículo 16 de la LIS. **Dicho, en otros términos, el límite previsto en el artículo 16.1 de la LIS es único para todos los gastos financieros netos del periodo, incluidos los gastos financieros netos previstos en el artículo 67.b) de la LIS, que cuentan con un límite adicional.**

**Sin embargo**, si, en un período impositivo, el beneficio operativo de la entidad consultante, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida X ni a la entidad X1, **no fuera positivo, el grupo fiscal no podrá deducir gasto financiero neto alguno**, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 67.b) de la LIS, **sin que en tal supuesto resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS y, por ende, sin que resulte de aplicación el millón de euros previsto en dicho precepto, tomando en consideración que, en el caso concreto planteado, no existen otros gastos financieros devengados, en el seno del grupo fiscal, distintos de los derivados del préstamo concedido por la sociedad Y a la entidad consultante.**

# Sentencia de interés

**LGT. PROCEDIMIENTO DE CONTROL DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES, AUTOLIQUIDACIONES Y COMUNICACIONES DE DATOS.** La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento de control de presentación de declaraciones, que haya caducado por el transcurso del plazo máximo previsto reglamentariamente, de tres meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de control y el archivo de las actuaciones.



Fecha: 21/12/2023

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 21/12/2023](#)

El **30 de junio de 2014** la Agencia Tributaria de Cataluña (que tiene encomendada la gestión del **Impuesto sobre Patrimonio**) notificó a doña Ángela **el inicio de un procedimiento de control de presentación de declaraciones** del artículo 153 RGAT, requiriéndole, conforme al apartado 2, para la presentación de la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2012.

Por tanto, se inició en dicha fecha -30 de junio de 2014- **un procedimiento de gestión autónomo** que permitía a la Administración obtener información con relevancia tributaria, fuera del procedimiento de comprobación limitada, a través de ese procedimiento de control previo.

Como ya expuso esta Sala, **para que esa información previamente obtenida** pueda proyectarse y utilizarse a todos los efectos en un procedimiento posterior, en este caso en uno de comprobación limitada, **la Administración está obligada a observar todas las garantías, requisitos y trámites en el procedimiento en el que obtuvo la información.**

En el curso de ese procedimiento de control, la obligada tributaria **contestó al requerimiento poniendo de manifiesto la exención del impuesto del patrimonio por actividad económica** con cita de los artículos 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto del Patrimonio, y 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**No consta una resolución expresa que pusiera fin al procedimiento seguido** en el plazo reglamentariamente establecido -tres meses conforme al artículo 156.3.d) RGAT-, así como de las posibilidades de su impugnación.

La alegación del Abogado del Estado atinente a que la presentación del escrito por la obligada tributaria el día 10 de julio de 2014 " *dio lugar a la terminación del procedimiento de control, de acuerdo con el artículo 153.6.b) RGI* ", *no puede ser admitida pues olvida que, si bien la letra b) del apartado 6 del precepto recoge como una de las formas de terminación del procedimiento de control " la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación", exige que de dicha circunstancia se deje constancia expresa en diligencia, lo que no se llevó a cabo*

por la Administración dentro del plazo de tres meses de duración del procedimiento. En efecto, de la terminación del procedimiento **se dejó constancia**, como exige el precepto, por diligencia de 12 de junio de 2015, en la que se recoge que al no haberse justificado la obligación se daba por concluido el procedimiento de control iniciado, **pero ello se llevó a cabo once meses después** de la presentación de su escrito por la obligada tributaria y, **por tanto, una vez que ya se había producido la caducidad del procedimiento por transcurso del plazo de tres meses.**

**No hubo tampoco declaración de caducidad del procedimiento y, pese a ello, la Administración** el 23 de junio de 2015, once días después de haber extendido la diligencia referida, **comunicó a la obligada tributaria el inicio de un procedimiento de comprobación limitada**, al que incorporó la información obtenida del procedimiento de control caducado, acompañando propuesta de liquidación en la que figuran concretas referencias al borrador aportado, procedimiento que concluyó el 23 de octubre de 2015 con la notificación de la liquidación correspondiente.

Y si bien es cierto, como ha expuesto esta Sala, que el apartado 5 del artículo 104 del LGT recoge que *"las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario"*, no debemos olvidar que el propio precepto exige que *"producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones."*

**De la misma forma, conviene recordar que la declaración de caducidad del procedimiento no constituye por regla general una obligación de la Administración**, según dispone el art. 103.2, párrafo primero LGT, **a menos que el interesado así lo solicite** (art. 103.2, párrafo segundo de la LGT), **o** que la **Administración pretenda** utilizar los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento caducado en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad ( art. 104.5 último párrafo de la LGT), como ha ocurrido en el presente supuesto.

En consecuencia, no habiéndose declarado la caducidad del procedimiento de control, no puede reconocerse validez ni eficacia alguna a la información obtenida y que ha servido de base para iniciar mediante propuesta de liquidación el procedimiento de comprobación limitada.

**Por tanto, el TS fija como doctrina jurisprudencial:**

**En un procedimiento de control de presentación de declaraciones, las actuaciones de obtención de información tributaria pueden servir para recabar del obligado tributario la necesaria que permita a los órganos de gestión iniciar después un procedimiento de comprobación limitada de sus obligaciones tributarias, y están sujetas al plazo máximo de duración previsto para ese procedimiento.**

**La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en el procedimiento de control de presentación de declaraciones, que haya caducado por el transcurso del plazo máximo previsto reglamentariamente, de tres meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de control y el archivo de las actuaciones.**

# Consultas BOICAC

## BOICAC N° 136/2023 Consulta 6.

Sobre el criterio de imputación temporal de los ingresos obtenidos en un centro educativo.



**Fecha:** 18/01/2024

**Fuente:** web del ICAC

**Enlace:** [BOICAC 136/Diciembre2023-6](#)

La sociedad "A" es un colegio que aplica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y formula cuentas anuales individuales en modelo normal. La sociedad "A" recibe ingresos por matriculación anuales que cubren el período de 1 de septiembre al 30 de junio del año siguiente y tienen el carácter de no reembolsables. La Sociedad cierra el 30 de agosto y cobra los importes de las matrículas anuales durante los meses de marzo y abril, por lo que al cierre del ejercicio tiene todas las matrículas cobradas y pendientes de devengo.

El consultante alude a lo indicado en la consulta 2 del BOICAC n° 68, sobre el reconocimiento de ingresos de matriculación de un centro docente, en la que se concluyó que: *"(...) en la medida en que el importe obtenido en concepto de matrícula se corresponda con el acceso al centro docente, y no esté vinculado a la prestación de servicios futuros, siendo el importe de la matrícula independiente del curso en que se acceda y siempre que no se configure como una retribución significativa adicional a la periódica estipulada y no se contemple la devolución del importe correspondiente a la matrícula en ninguna circunstancia, el criterio aplicable para el registro contable de la cuantía de las matrículas correspondientes a cada curso deberá ser el de ingreso del ejercicio, al entenderse devengado con la matriculación."*

Asimismo hace referencia a lo establecido en el artículo 28 de 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 (RICAC de Ingresos): *"Cuando la empresa recibe del cliente un importe inicial no reembolsable (como puede suceder en caso de afiliación a una sociedad deportiva, en la activación de contratos de telecomunicaciones, en el establecimiento de algunos servicios y en algunos contratos de suministro), la empresa evaluará si la cantidad recibida guarda relación con la transferencia de un bien o servicio comprometido. En muchos casos, ese importe es un cobro por adelantado o anticipo por los bienes o servicios futuros que la empresa reconocerá como un ingreso en la fecha en que se transfieran al cliente dichos bienes o servicios."*

*El periodo de reconocimiento del ingreso se extenderá más allá del periodo contractual inicial si la empresa concede al cliente la opción de renovar el contrato, y esa opción proporciona al cliente un derecho significativo tal y como se describe en el artículo 27."*

Finalmente, en la consulta se indica que se asume que los alumnos, aparte de la matrícula anual, deben pagar una cuota de acceso inicial única independientemente del curso al que accedan y que le otorga el derecho a acceder al centro de forma indefinida.

En base a lo anterior, las cuestiones que se plantean son las siguientes:

1. Si de acuerdo con el artículo 28 de la RICAC de ingresos, los ingresos de matriculación del centro docente se deben reconocer como ingresos a medida que se presta el servicio de docencia.

De esta forma, en el caso de la Sociedad A, el ingreso, al tener carácter anual, se debe reconocer como ingreso desde el 1 de septiembre hasta el 30 de junio del año siguiente.

2. En relación con la cuota de acceso inicial, si el ingreso, al tener carácter indefinido, se debe reconocer durante el período estimado en el que la Sociedad A va a prestar los servicios de docencia, lo que dependerá de la edad de acceso de cada alumno y de la experiencia histórica.

Teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 28 de la RICAC de Ingresos, transcrito por el consultante, en cuanto a la imputación temporal de los ingresos por matriculación en el centro docente, la cuestión a dilucidar es si con la actividad de matriculación el colegio transfiere un bien o servicio al cliente, en este caso el alumno, y éste recibe dicho bien o servicio en ese momento.

La descripción de los hechos parece poner de manifiesto que a cambio del precio de la matrícula el colegio no transfiere ningún activo al cliente, sino que dicho importe supone un cobro por adelantado por los servicios futuros que el colegio prestará, de forma que se reconocerá como ingresos de actividades ordinarias a medida que la institución educativa cumpla con los servicios comprometidos, en este caso, durante el período de 1 de septiembre al 30 de junio.

En el caso de la cuota de acceso inicial única independientemente del curso al que accedan los alumnos y que les otorga el derecho a seguir estudiando en el centro de forma indefinida, también es aplicable lo indicado anteriormente, siendo necesario valorar si el importe es significativo, si bien, en este caso el período de imputación temporal deberá ser estimado por la empresa, teniendo en cuenta, tal y como señala el consultante, la edad de acceso y la experiencia histórica de la sociedad.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se facilitará toda la información significativa sobre la operación, de forma que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.