



A continuación se presenta el boletín de actualización fiscal del mes de septiembre, donde se comentan las últimas novedades legislativas y jurisprudenciales y la doctrina administrativa.

Sentencia de 12 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación 915/2022. La validez de los certificados de residencia emitidos por otras autoridades tributarias a efectos de un CDI debe presumirse.

Sentencia de 25 de julio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 2334/2021. Aplicación de la reducción por rendimientos irregulares prevista en el art. 18.2 LIRPF a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros.

Sentencia de 27 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, dictada en recurso de casación 6442/2021. Deducibilidad de las retribuciones que perciben los administradores de una entidad mercantil con socio único.

Consulta vinculante de la DGT V1605-23, de 6 de junio de 2023. Aplicación del CDI entre España y Emiratos Árabes Unidos a una entidad domiciliada en una zona franca en Dubai y aplicación de la exención por doble imposición a los dividendos procedentes de dicha filial.

Consulta vinculante de la DGT V2214-23, del 27 de julio de 2023. No califica como ventaja fiscal el mero diferimiento en la tributación de las rentas puestas de manifiesto en el seno de una operación de reestructuración acogida al Régimen de Neutralidad Fiscal.

Consulta vinculante de la DGT V2200-23, de 26 de julio de 2023. Consideración de entidad patrimonial a los efectos de aplicar de la exención por doble imposición a los dividendos.

Nota de la Agencia Tributaria sobre cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados.

Contenido

Propuestas normativas y legislación 8

- ▶ Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la UE en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la UE 8
- ▶ Decreto Foral Legislativo 3/2023, de 21 de junio, de armonización tributaria, por el que se modifican la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales y Decreto Foral Legislativo 4/2023, de 5 de julio de 2023, de armonización tributaria, por el que se prorroga la reducción de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre determinados alimentos 10
- ▶ Orden HFP/792/2023, de 12 de julio, por la que se revisa la cuantía de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 11
- ▶ Orden HFP/793/2023, de 12 de julio, por la que se revisa el importe de la indemnización por uso de vehículo particular establecida en el Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio 11
- ▶ Orden HFP/886/2023, de 26 de julio, por la que se aprueba el modelo 721 «Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación..... 11
- ▶ Orden HFP/887/2023, de 26 de julio, por la que se aprueban el modelo 172 «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales» y el modelo 173 «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación 12

- ▶ Orden HFP/999/2023, de 28 de agosto, por la que se modifica la Orden HFP/308/2023, de 28 de marzo, por la que se modifica la Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación 14
- ▶ Resolución de 13 de septiembre de 2023, de la Presidencia de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, AAI, por la que se publica Convenio con el Banco de España..... 14
- ▶ Resolución de 20 de junio de 2023, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural del año 2023, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros..... 15
- ▶ Acuerdos Multilaterales entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas y sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales 15
- ▶ Nota de la Agencia Tributaria sobre cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados 16
- ▶ Instrucción 4/2023, de 29 de junio, relativa a los regímenes especiales e incentivos dirigidos a la atracción del talento y el fomento del emprendimiento 17
- ▶ Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 13 de septiembre de 2023, sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad..... 17
- ▶ Propuesta de Directiva del Consejo sobre las empresas en Europa: Marco para la fiscalidad de la renta (BEFIT)..... 17
- ▶ Propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia 18
- ▶ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un régimen fiscal de la Sede Central para las microempresas y las pequeñas y medianas empresas y por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE 19

Tribunales Europeos 20

- ▶ Sentencia del Tribunal General en el asunto T-131/16 RENV | Bélgica/Comisión *Tax rulings*: las exenciones fiscales concedidas por Bélgica a empresas que forman parte de grupos multinacionales constituyen un régimen de ayudas ilícito 20

Tribunales Nacionales 22

- ▶ Sentencia de 12 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 4721/2022. Reiterado en STS de 12 de julio, núm. rec. 4701/2022 y STS de 13 de julio, núm. rec. 4136/2022. El TS limita los efectos de la inconstitucionalidad declarada en la sentencia del TC 182/2021 a las impugnaciones efectuadas con anterioridad al 26 de octubre del 2021, fecha en que se dictó la sentencia 22
- ▶ Sentencia de 12 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación 915/2022. La validez de los certificados de residencia emitidos por otras autoridades tributarias a efectos de un CDI debe presumirse 23
- ▶ Sentencia de 27 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, dictada en recurso de casación 6442/2021. Deducibilidad de las retribuciones que perciben los administradores de una entidad mercantil con socio único 23
- ▶ Sentencia de 11 de julio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 6391/2021. El Tribunal Supremo declara que no es ajustada a derecho la imposición a todos los contribuyentes del IRPF de relacionarse electrónicamente con la Administración 24
- ▶ Sentencia de 17 de julio de 2023, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 4128/2021. Posibilidad de aplicación de un criterio de proporcionalidad en la imputación de gastos de dirección y administración generales para el cálculo del rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad a través de un EP situado en el extranjero 25
- ▶ Sentencia de 24 de julio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 515/2022. Deducibilidad en IRPF de intereses de demora tributarios, en el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica 26
- ▶ Sentencia de 25 de julio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 2334/2021. Aplicación de la reducción por rendimientos irregulares prevista en el art. 18.2 LIRPF a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros 27
- ▶ Sentencia de 25 de julio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, recurso de casación 5234/2021. Reiterada en la STS de 26 de julio, recurso de casación 8620/2021. Es posible anular un acto sancionador y la inaplicación de la norma sin plantear cuestión de inconstitucionalidad, cuando el tribunal aprecie una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la UE 28
- ▶ Sentencias 2870/2023 y 2871/2023, de 10 de mayo de 2023, dictadas por la Audiencia Nacional en los recursos 701/2019 y 884/2019, respectivamente. La AN avala la deducibilidad de las provisiones técnicas en pólizas no *unit linked* por parte de aseguradoras extranjeras 29

- ▶ Sentencias 3792/2023 y 3793/2023 de 23 de mayo de 2023, dictadas por la Audiencia Nacional en el recurso número 875/2019 y 186/2019, respectivamente. No consideración como retribución en especie de la diferencia entre el precio satisfecho por los trabajadores por la adquisición de productos comercializados por su Compañía y los precios ofertados al público 30
- ▶ Sentencia 2877/2023, de 1 de junio de 2023, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 906/2019. La AN se pronuncia sobre la sujeción en España de las retribuciones satisfechas por un EP ubicado en el extranjero a consejeros ejecutivos no residentes 31
- ▶ Resolución del TEAC de 25 de abril de 2023 (R.G. 5941/2021). Reformulación de las cuentas anuales en caso de corrección de un error contable que determina la inexistencia de un aparente desequilibrio patrimonial. Periodo impositivo en el que ha de considerarse que opera la reformulación de las cuentas anuales llevada a cabo. Efectos de la calificación del Registro Mercantil y posterior inscripción en el Registro Mercantil 32
- ▶ Resolución de 29 de mayo de 2023, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (R.G. 1501/2020). El diferimiento de tributación de la ganancia patrimonial previsto en el artículo 33.3 c) de la LIRPF se aplica únicamente sobre la parte que corresponda al porcentaje de activos afectos al patrimonio de la entidad cuya participación se transmite..... 34
- ▶ Resolución del TEAC del 29 de mayo 2023 (R.G. 3013/2021). De conformidad con el principio de bilateralidad, el TEAC anula los ajustes por operaciones vinculadas en sede del socio persona física tras la regularización previa de dichos ajustes en sede de la sociedad..... 35
- ▶ Resolución del TEAC del 24 de junio 2023 (R.G. 6133/2022). El TEAC se pronuncia sobre la exención por reinversión en vivienda habitual. Plazo de tres años de residencia continuada para que la vivienda pueda ser calificada de habitual 36
- ▶ Resolución del TEAC de 19 de julio de 2023 (R.G. 06654/2022). Deducción de cuotas de IVA soportadas por los suministros, como el agua, la luz o el gas, de un inmueble afecto parcialmente a su actividad económica 36
- ▶ Resolución del TEAC de 19 de julio de 2023 (R.G. 10093/2022). Aduanas. Sanciones. Solicitud de rectificación de una declaración a instancia del declarante de la concesión del levante de las mercancías. Consideración o no como regularización voluntaria de la situación tributaria en el sentido del artículo 179.3 de la LGT 38
- ▶ Resolución del TEAC del 24 de julio 2023 (R.G. 453/2023). El concepto de residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla a efectos de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, en aquellos supuestos en los que el desplazamiento a dichos territorios tiene carácter temporal por motivos

laborales o de otra índole sin una particular vocación de permanencia o de arraigo 39

- ▶ Resolución del TEAC de 24 de julio de 2023 (R.G. 4696/2023). IS. Entidades de nueva creación que realicen actividades económicas. Períodos impositivos en los que resulta de aplicación el tipo de gravamen reducido del 15% 39

Consultas DGT 42

- ▶ Consulta vinculante de la DGT V1255-23, de 12 de mayo de 2023. Aplicación de BINs excluyendo el límite de compensación durante más de un ejercicio, por una entidad en proceso de liquidación 42
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V1462-23, de 29 de mayo de 2023. El requisito de mantenimiento del artículo 20.2.c) de la LISD no exige la continuidad de la actividad, sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó la reducción 43
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V1605-23, de 6 de junio de 2023. Aplicación del CDI entre España y Emiratos Árabes Unidos a una entidad domiciliada en una zona franca en Dubai y aplicación de la exención por doble imposición a los dividendos procedentes de dicha filial 43
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V1624-23, de 8 de junio de 2023. Cumplimiento de los requisitos para acceder a la exención del artículo 4. Ocho. Dos) de la LIP en un grupo de sociedades formado por una entidad holding que participa en una sociedad que arrienda viviendas y en otra sociedad que arrienda locales 44
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V1697-23, de 13 de junio de 2023. Sujeción al IP y al ITSGF, así como determinación de la base imponible, por parte de una persona física residente en el Reino Unido y titular de la totalidad de la participación en los fondos propios de una entidad residente en un estado que no tiene CDI firmado con España y que participa, de forma indirecta, en una sociedad residente en España cuyo activo está compuesto, en más del 50 por ciento, por bienes inmuebles 45
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V1755-23, de 15 de junio de 2023. Fusión transfronteriza intracomunitaria a la que se le aplica el régimen de neutralidad fiscal en la que se consideran incumplidos los requisitos de aplicación de la reserva de capitalización al no existir un EP en España que se subrogue en las obligaciones de cumplimiento de dichos requisitos 46
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V1828-23, de 26 de junio de 2023. Limitación a la compensación de BINs con rentas positivas que se generen en periodos impositivos siguientes 47
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V1855-23, de 27 de junio de 2023. Amortización separada de una instalación fotovoltaica y su estructura soporte 48

<ul style="list-style-type: none"> ▶ Consulta vinculante de la DGT V1859-23, de 27 de junio de 2023. Deducibilidad a efectos del IS de un deterioro de crédito frente a una entidad vinculada en el momento en que se dé de baja contable el derecho de crédito de manera definitiva 	49
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Consulta vinculante de la DGT V1882-23, de 29 de junio de 2023. Operación de reestructuración en sede de un grupo de consolidación fiscal 	50
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Consulta vinculante de la DGT V1898-23, de 29 de junio de 2023. Incompatibilidad en el ejercicio de las funciones directivas de una sociedad y de gestión de la actividad de arrendamiento de la citada sociedad, a los efectos del acceso a la exención del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP 	51
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Consulta vinculante de la DGT V2214-23, del 27 de julio de 2023. No califica como ventaja fiscal el mero diferimiento en la tributación de las rentas puestas de manifiesto en el seno de una operación de reestructuración acogida al Régimen de Neutralidad Fiscal..... 	52
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Consulta V2200-23, de 26 de julio de 2023. Consideración de entidad patrimonial a los efectos de aplicar de la exención por doble imposición a los dividendos..... 	53
Consultas del ICAC.....	55
<ul style="list-style-type: none"> ▶ BOICAC Nº 134/2023 Consulta 4. Ejercicio en el que debe contabilizarse una reducción de capital acordada en un ejercicio e inscrita en el siguiente 	55
Otras cuestiones de interés	56
<ul style="list-style-type: none"> ▶ El Marco Inclusivo de la OCDE emite una declaración informativa del progreso en BEPS 2.0. 	56
<ul style="list-style-type: none"> ▶ La OCDE lanza un nuevo documento de consulta pública sobre el Importe B del Pilar I..... 	56
Novedades fiscales de otras jurisdicciones	58
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Países Bajos publica un nuevo Decreto en materia de fiscalidad internacional 	58
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Últimas novedades en la implementación del CbCR público para empresas multinacionales: Irlanda y Luxemburgo 	58
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Arabia Saudí prorroga la amnistía fiscal hasta el 31 de diciembre de 2023 	59



Propuestas normativas y legislación

Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la UE en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la UE

El 29 de junio de 2023 se publicó en el BOE el mencionado Real Decreto-ley, por el que se complementan los seis paquetes de medidas adoptados hasta la fecha desde la primavera de 2022 con el fin de afrontar las consecuencias de la guerra de Ucrania, así como apoyar a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad y cumplir con el Derecho de la UE, especialmente, en materia de transposición de directivas en plazo. En este contexto de incertidumbre ligada a la duración de la guerra y a la persistencia de las presiones al alza sobre los precios de los alimentos, las materias primas y los bienes intermedios se aprueba el presente Real Decreto-ley por el que se introducen y prorrogan ciertas medidas en todo tipo de materias.

En lo que respecta a las principales medidas de carácter tributario cabe mencionar las siguientes:

- ▶ En materia del IVA, se prorrogan, con efectos desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2023, las siguientes medidas con el objetivo de favorecer la reducción del precio final de los alimentos:
 - ▶ Aplicación del tipo del 0% a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados productos básicos de alimentación. El tipo de recargo de equivalencia para estos productos será asimismo del 0%.
 - ▶ Aplicación del tipo del 5% a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de aceites de oliva, semillas y pastas alimenticias.

Asimismo, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,625%.

La reducción del tipo impositivo beneficiará íntegramente al consumidor y, en todo caso, la aplicación de tales tipos queda sujeta a la evolución de la tasa interanual de la inflación subyacente.

- ▶ En relación con el IRPF, con el objetivo de favorecer la adquisición de vehículos eléctricos por particulares, siempre y cuando dichos vehículos cumplan con ciertos requisitos legamente establecidos, se introducen dos nuevas deducciones:

- ▶ Los contribuyentes del Impuesto podrán aplicar una deducción del 15% del valor de adquisición del vehículo eléctrico nuevo -sin tener en cuenta aquella parte del precio que haya sido subvencionado por un programa de ayudas públicas- en los siguientes supuestos:
 - Cuando el vehículo haya sido adquirido entre el 30 de junio de 2023 y hasta el 31 de diciembre de 2024. En este supuesto la deducción se practicará en el período impositivo de matriculación del vehículo.
 - Cuando se abone al vendedor desde el 30 de junio de 2023 y hasta el 31 de diciembre de 2024 una cantidad a cuenta para adquirir el vehículo en el futuro por un importe de al menos el 25% de su valor de adquisición. En este caso, la deducción se practicará en el período impositivo en el que se abone tal cantidad, debiendo abonarse el resto y adquirirse el vehículo antes de que finalice el segundo período impositivo inmediato posterior a aquel en el que se produjo el pago.

En ambos casos, la base máxima de la deducción será de 20.000 euros.

- ▶ Los contribuyentes del IRPF podrán aplicar asimismo una deducción del 15% de las cantidades satisfechas desde el 30 de junio de 2023 y hasta el 31 de diciembre de 2024 para instalar un sistema de recarga de baterías no afectas a una actividad económica para vehículos eléctricos en ese período en un inmueble de su propiedad.

La base máxima anual de esta deducción no podrá ser superior a un importe de 4.000 euros anuales y se practicará en el período impositivo en el que se finalice la instalación (que no podrá ser en un ejercicio posterior a 2024).

Cuando la instalación finalice en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tal instalación, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde el 30 de junio de 2023 hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. Para la aplicación de la deducción deberá contarse con las autorizaciones y permisos establecidos en la legislación vigente.

- ▶ En el ámbito del IS, con el objetivo de fomentar la electrificación de la movilidad, se introduce un incentivo fiscal para promover las instalaciones de recarga, tanto de uso privado, como las accesibles al público, por medio del cual se permite la amortización acelerada de las mismas, siempre que entren en funcionamiento en los periodos del 2023, 2024 y 2025.
- ▶ Por último, entre las medidas de apoyo para la reparación de los daños y la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma, se prorrogan para el

ejercicio 2023 los beneficios fiscales relativos al IBI y al IAE regulados en el artículo 25 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre.

En concreto, se prorroga la exención de las cuotas de IBI que afecten a viviendas, establecimientos industriales, turísticos, mercantiles, marítimo-pesqueros y profesionales, explotaciones agrarias y forestales, locales de trabajo y similares, así como las reducciones en el IAE a las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos y profesionales dañados, y la posibilidad de devolución de las cantidades ingresadas en el caso de haber satisfecho el recibo correspondiente.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Decreto Foral Legislativo 3/2023, de 21 de junio, de armonización tributaria, por el que se modifican la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales y Decreto Foral Legislativo 4/2023, de 5 de julio de 2023, de armonización tributaria, por el que se prorroga la reducción de los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre determinados alimentos

El 2 de agosto de 2023, con entrada en vigor al día siguiente, se han publicado en el BOE los citados Decretos Forales Legislativos.

Por un lado, se aprueba el Decreto Foral Legislativo 3/2023, de 21 de junio, con el fin de lograr una mayor armonización de las normas tributarias relativas al IVA e Impuestos Especiales aplicadas en el territorio foral de Navarra a aquellas vigentes en territorio común. De este modo, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado, lo cual obligará al Gobierno Foral a modificar su régimen tributario cuando exista una reforma del régimen tributario común que afecte a normas sustantivas y formales de estos impuestos

De este modo, se modifica la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, con efectos a partir del 10 de mayo de 2023, así como la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con efectos desde el 1 de enero de 2024.

Por otro lado, el Decreto Foral Legislativo 4/2023, de 5 de julio, con el mismo fin de armonización tributaria, adopta la prórroga en los tipos impositivos del IVA aplicables a productos básicos de alimentación y a aceites de oliva, semillas y pastas alimenticias que regula el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de directivas de la UE en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

Puede consultar el BOE en los siguientes enlaces para acceder al [Decreto Foral Legislativo 3/2023](#) y al [Decreto Foral Legislativo 4/2023](#).

Orden HFP/792/2023, de 12 de julio, por la que se revisa la cuantía de las dietas y asignaciones para gastos de locomoción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El 17 de julio de 2023, con entrada en vigor el mismo día, se ha publicado en el BOE la mencionada Orden, cuya finalidad es la revisión de las cuantías exceptuadas de gravamen relativas a las asignaciones para gastos de locomoción en el IRPF.

En concreto, con el fin de compensar los gastos de locomoción, se eleva la cantidad excluida de gravamen de 0,19 euros a 0,26 euros por el número de kilómetros recorridos, más los gastos de peaje y aparcamiento que se acrediten, siempre que el trabajador justifique la realidad del desplazamiento.

Asimismo, para contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente, la mencionada Orden también ha elevado de 0,19 euros a 0,26 euros por kilómetro recorrido el importe a deducir de sus ingresos para la determinación de sus rendimientos netos por gastos de locomoción, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen, cuando los mencionados gastos les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios y puedan justificar la realidad de sus desplazamientos.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Orden HFP/793/2023, de 12 de julio, por la que se revisa el importe de la indemnización por uso de vehículo particular establecida en el Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio

El 17 de julio de 2023, con entrada en vigor al día siguiente, se ha publicado en el BOE la mencionada Orden, con el fin de revisar el importe de la indemnización por uso de vehículo particular establecida en el Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio, ante el agravado contexto económico actual y la evolución de la inflación.

En concreto, se eleva a 0,26 euros por kilómetro recorrido por el uso de automóviles y de 0,078 euros a 0,106 euros por kilómetro recorrido por el uso de motocicletas, la indemnización a percibir como gasto de viaje por el uso de vehículo particular en comisión de servicio, derogando su normativa anterior contenida en la Orden EHA/3770/2005, de 1 de diciembre.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Orden HFP/886/2023, de 26 de julio, por la que se aprueba el modelo 721 «Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación

El 29 de julio de 2023, con entrada en vigor al día siguiente, se ha publicado en el BOE la mencionada Orden, cuya finalidad es la aprobación del modelo 721 "Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero", correspondiente al ejercicio 2023, que se presentará entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2024.

En concreto la mencionada Orden establece que:

- ▶ Estarán obligados a presentar el modelo 721 las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, así como los establecimientos permanentes en España de no residentes y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la LGT. Dicha 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 últimos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.
- ▶ Deberá ser objeto de declaración en el modelo 721 la información 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.
- ▶ El plazo de presentación del mencionado modelo se fija entre los días 1 de enero y 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información suministrada.
- ▶ La presentación del modelo 721 se efectuará mediante la presentación de los mensajes informáticos, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previsto en los artículos 16 y 17 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. Asimismo, los mensajes informáticos se ajustarán a los campos de registro en que se concrete el contenido de los mismos que figuran en el anexo de la presente orden, y su formato y diseño serán los que consten en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Orden HFP/887/2023, de 26 de julio, por la que se aprueban el modelo 172 «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales» y el modelo 173 «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación

El 29 de julio de 2023, con entrada en vigor al día siguiente, se ha publicado en el BOE la mencionada Orden, cuya finalidad es la aprobación del modelo 172 «Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales» y del modelo 173 «Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales» correspondientes al ejercicio 2023, cuyo plazo de presentación se fija durante el mes de enero de 2024.

En concreto la mencionada Orden establece:

► Modelo 172:

- ▶ Estarán obligados a presentar el modelo 172 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, ya se preste dicho servicio con carácter principal o en conexión con otra actividad.
- ▶ Deberá ser objeto de declaración en el modelo 172 la información anual completa referente a la totalidad de las monedas virtuales que mantengan custodiadas en algún momento del año, ya sea como titulares, autorizados o beneficiarios y los saldos a 31 de diciembre junto a su valoración en euros.
- ▶ El plazo de presentación del mencionado modelo se fija entre los días 1 y 31 de enero del año siguiente a aquel al que se refiera la información declarada.

► Modelo 173:

- ▶ Estarán obligados a presentar el modelo 173 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 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, o bien, realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.
- ▶ Quedarán excluidas 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.
- ▶ Respecto de cada operación, la información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá el 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 euros 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 caso de que exista contraprestación, 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. En caso contrario, se indicará la cotización o valor utilizado para efectuar tal valoración de la operación en euros.

- ▶ El plazo de presentación del mencionado modelo se fija entre los días 1 y 31 de enero del año siguiente a aquel al que se refiera la información declarada.
- ▶ La presentación de los modelos 172 y 173 se efectuará mediante la presentación de los mensajes informáticos, de acuerdo con lo establecido en la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria. Si la declaración contuviera errores, solo se aceptarán aquellos registros para los que no exista motivo de rechazo.
- ▶ Asimismo, los mensajes informáticos se ajustarán a los campos de registro en que se concrete el contenido de los mismos que figuran en los anexos I y II de la presente orden, y su formato y diseño serán los que consten en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Orden HFP/999/2023, de 28 de agosto, por la que se modifica la Orden HFP/308/2023, de 28 de marzo, por la que se modifica la Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación

El 30 de agosto de 2023, con entrada en vigor al día siguiente, se ha publicado en el BOE la mencionada Orden cuya finalidad es la modificación de la Orden HFP/308/2023, de 28 de marzo, por la que se modifica la Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

En concreto, la mencionada Orden modifica la entrada en vigor del nuevo modelo 604, pasando del 1 de septiembre de 2023 al 1 de enero de 2024 y será aplicable por primera vez a las autoliquidaciones del ITF correspondientes a los periodos de liquidación que se inicien a partir del 1 de enero de 2024.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Resolución de 13 de septiembre de 2023, de la Presidencia de la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal, AAI, por la que se publica Convenio con el Banco de España

El 13 de septiembre de 2023 se publicó la presente Resolución entre la AAI y el Banco de España la cual se configuró con el objetivo de publicar el Convenio entre estos. Así, dicho Convenio trata de definir la colaboración entre el Banco de España y la AAI en materia de intercambios regulares de información, formación continua de personal y proyectos conjuntos de investigación.

En el Convenio se estipulan una serie de pautas a las que se comprometen ambas partes para asegurar la finalidad del mismo que se resumen en: (i) los intercambios regulares de información; (ii) la formación continua del personal, y (iii) los proyectos conjuntos de investigación.

Con el objetivo de controlar que el presente Convenio se cumple se constituye la Comisión de Seguimiento cuyas funciones se regulan en el mismo.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Resolución de 20 de junio de 2023, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural del año 2023, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros

Con fecha 20 de junio de 2023, se publicó en el BOE la Resolución citada anteriormente en la cual se establece el tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural de 2023, todo ello con el objetivo de calificar tributariamente determinados activos financieros.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

Acuerdos Multilaterales entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas y sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales

El 18 y 19 de septiembre de 2023 se publicaron en el BOE los citados Acuerdos Multilaterales entre Autoridades competentes que tienen como objetivo reforzar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a nivel internacional profundizando en las relaciones de asistencia mutua en material fiscal a través del intercambio de información.

El primero de ellos aborda principalmente aquellas rentas derivadas de la prestación de servicios de alojamiento, transporte y otros servicios personales, así como aquellas rentas obtenidas por la venta de bienes y el arrendamiento de medios de transporte a través de plataformas digitales con el objetivo de fomentar que la información sobre estos ingresos también se intercambie.

El segundo Acuerdo se dirige a los asesores profesionales y otros intermediarios que asesoran a contribuyentes para implantar mecanismos y estructuras extraterritoriales dirigidas a evadir la correcta comunicación de la información.

Ambos Acuerdos pretenden implementar un intercambio automático de información en un contexto de confidencialidad, que se comunique por infraestructuras adecuadas para hacer le intercambio efectivo y orientado a la consecución de los fines establecidos en el Convenio.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#), con respecto al Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas, así como en el siguiente [enlace](#) para el Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales.

Nota de la Agencia Tributaria sobre cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados

El 28 de julio de 2023 la Agencia Tributaria publicó en su sede electrónica la citada Nota en la que pone de manifiesto el criterio seguido por la Administración en las comprobaciones de los últimos tiempos sobre la tributación de la cesión a empleados de vehículos para su uso mixto, en referencia a los últimos pronunciamientos del TJUE, de la AN, del TEAC y de la propia DGT al respecto.

En concreto, la presente nota tiene por objeto analizar, en el caso de vehículos de uso mixto cedidos a empleados, los criterios interpretativos que inciden en los siguientes extremos:

- ▶ El criterio de disponibilidad para uso privado a efectos de IVA e IRPF a fin de poder determinar el grado de afectación del vehículo a la realización de la específica actividad que lleva a cabo la empresa. En este sentido, teniendo en cuenta que la carga de la prueba corresponde esencialmente al obligado tributario, debe tenerse en cuenta:
 - ▶ Lo que establece el convenio colectivo, las posibles excepciones para determinadas categorías de trabajadores; y la existencia de personal sin centro de trabajo o con permanentes desplazamientos.
 - ▶ Las características y peculiaridades de la actividad desarrollada por la empresa, así como la jornada laboral de cada puesto de trabajo, y cualquier otra circunstancia que altere las consideraciones anteriormente efectuadas.
- ▶ La consideración de la cesión de vehículos por parte del empleador a efectos del IVA como prestación onerosa o gratuita. De este modo, se considerará que la prestación es onerosa cuando se acredite la existencia de una contraprestación económica en la cesión del vehículo por el empresario o profesional al empleado, lo cual puede ocurrir:
 - ▶ Si el trabajador paga parte del uso del vehículo o el importe correspondiente a ese uso es deducido de su salario.
 - ▶ Si el trabajador elige entre diversas modalidades retributivas el uso del vehículo.

El mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, la cesión del vehículo tenga la consideración de retribución en especie no determina que en IVA estemos ante una cesión onerosa.

- ▶ La deducibilidad por el empresario o profesional de las cuotas soportadas de IVA en la adquisición, arrendamiento o cesión de uso por otro título de vehículos en función del grado de afectación a la actividad económica y la acreditación del mismo.
- ▶ La existencia de autoconsumo de servicios en los casos en los que el empresario o profesional haya generado el derecho a deducir la cuota soportada, y exista una cesión sin contraprestación en la que concurren las condiciones previstas en el artículo 12 de la LIVA.
- ▶ La determinación de la base imponible a efectos de IVA y de IRPF.

Puede consultar la citada Nota en el siguiente [enlace](#).

Instrucción 4/2023, de 29 de junio, relativa a los regímenes especiales e incentivos dirigidos a la atracción del talento y el fomento del emprendimiento

El 29 de junio de 2023, la Hacienda Foral de Vizcaya ha publicado la citada Instrucción con el objetivo de introducir una serie de aclaraciones con respecto a la aplicación práctica del régimen fiscal para profesionales altamente cualificados que adquieran su residencia en Bizkaia y se dediquen a actividades de I+D, así como actividades de carácter científico, técnico o de finanzas.

En concreto, el citado régimen permite a los contribuyentes beneficiarse de una exención del 30% de los rendimientos de trabajo derivados del desplazamiento y de la consideración de gastos deducibles los que se originen como consecuencia del desplazamiento con el límite del 20% de los rendimientos íntegros del trabajo.

Para mayor detalle a estos efectos puede consultar la [Alerta](#) publicada por EY, así como la sede electrónica del Hacienda Foral de Vizcaya en el siguiente [enlace](#).

Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 13 de septiembre de 2023, sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

El 13 de septiembre de 2023, el Parlamento Europeo adoptó una Resolución sobre la propuesta por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC8), que pretende introducir nuevas normas en relación con el intercambio de información a efectos fiscales, sobre dinero digital y criptoactivos y resoluciones transfronterizas de personas con gran patrimonio, y sanciones y medidas de cumplimiento en el marco de la DAC.

Esta Resolución aprueba las enmiendas propuestas a la DAC8 y pide al Consejo que consulte al Parlamento Europeo en caso de que se produzcan cambios en el texto aprobado o modificaciones sustanciales a la propuesta de la Comisión.

Puede consultar la mencionada Resolución del Parlamento Europeo en el siguiente [enlace](#).

Propuesta de Directiva del Consejo sobre las empresas en Europa: Marco para la fiscalidad de la renta (BEFIT)

El 12 de septiembre de 2023, la Comisión Europea propuso una Directiva sobre Empresas en Europa: Marco para la fiscalidad de la renta (BEFIT) con el objetivo de simplificar las normas fiscales existentes y reducir los costes de cumplimiento para las empresas transfronterizas.

La propuesta BEFIT introduce un régimen armonizado para calcular la base imponible de los grupos de empresas. Según la Comisión, el BEFIT podría reducir los actuales costes de cumplimiento fiscal de las empresas hasta en un 65%.

La propuesta BEFIT pretende establecer un conjunto de normas a efectos del cálculo de la base imponible de empresas pertenecientes a un mismo grupo, de acuerdo con un conjunto común de ajustes fiscales a sus estados financieros contables, como la agregación de las bases imponibles de todos los miembros del grupo en una única base imponible, que implicaría la compensación trasfronteriza de pérdidas, en la medida en que estas se compensarían automáticamente con los beneficios. También mediante la asignación de una parte de la base imponible agregada a cada miembro

del grupo, determinada en función de la media de los resultados impositivos de los 3 ejercicios fiscales anteriores.

Esta propuesta afectaría a los Grupos que operen en la UE, y que tengan unos ingresos anuales combinados de 750 millones de euros en al menos 2 de los últimos 4 ejercicios, y en los que la entidad matriz última posea al menos el 75% de los derechos de propiedad o de los derechos que impliquen una participación en beneficios. Por otro lado, podría afectar de manera discrecional a Grupos de menor tamaño que operen a escala transfronteriza, que tendrán la posibilidad de optar por la propuesta siempre y cuando preparen estados financieros consolidados.

Todo lo anterior devendría en un régimen de ventanilla única que permitiría a un miembro del Grupo cumplimentar las declaraciones informativas del Grupo con la administración fiscal de un Estado miembro.

Si la propuesta es adoptada por el Consejo, los Estados miembros tendrán que incorporar la misma a sus legislaciones nacionales antes del 1 de enero de 2028, y las nuevas normas resultarían de aplicación a partir del 1 de julio de 2028.

Puede consultar esta propuesta en el siguiente [enlace](#).

Propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia

El 12 de septiembre de 2023, fue publicada una propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia. Dicho proyecto forma parte de un paquete de iniciativas para simplificar las normas fiscales y reducir los costes de cumplimiento para las grandes empresas transfronterizas de la Unión Europea (Propuesta BEFIT).

Consecuentemente, la justificación de esta propuesta se deriva del hecho de que casi todos los Estados miembros son también miembros de la OCDE y, por tanto, se han comprometido a seguir los principios y recomendaciones de la OCDE. Sin embargo, a pesar del compromiso político de la mayoría de los Estados miembros, el estatuto y el papel de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia difieren actualmente de un Estado miembro a otro.

Además, a nivel de la Unión, las normas sobre precios de transferencia no están actualmente armonizadas mediante actos legislativos, aunque todos los Estados miembros disponen de legislación nacional que prevé un enfoque común de los principios básicos. Sin embargo, esta armonización no es total. El hecho de que cada Estado miembro goce de un amplio margen de discrecionalidad a la hora de interpretar y aplicar las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia genera complejidad y un terreno de juego desigual para las empresas.

Con todo, con esta propuesta se busca simplificar las normas fiscales mediante el aumento de la seguridad fiscal para las empresas de la UE, reduciendo así el riesgo de litigios y de doble imposición y los correspondientes costes de cumplimiento, con lo que mejorará la competitividad y la eficiencia del mercado único.

Puede consultar esta propuesta en el siguiente [enlace](#).

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece un régimen fiscal de la Sede Central para las microempresas y las pequeñas y medianas empresas y por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE

El 12 de septiembre de 2023, la Comisión Europea propuso nuevas iniciativas para apoyar las necesidades de las pequeñas y medianas empresas (PYMEs) europeas en el actual entorno económico. Como parte de este esfuerzo, la Comisión propuso una Directiva por la que se establece un régimen fiscal para las PYMEs (propuesta HOT).

Dado que las PYMEs que operan a escala transfronteriza tienen que pagar impuestos en todos los Estados miembros en los que tienen EP, deben seguir múltiples conjuntos de normas diferentes. El coste de cumplir estas normas asciende al 2,5% de su volumen de negocios, dinero que no pueden dedicar a invertir o contratar nuevo personal.

Por ello, esta directiva persigue que las PYMEs con EP en otros Estados miembros puedan interactuar con una sola administración tributaria: la de su Sede Central. El ahorro y la simplificación resultantes animarán a más PYMEs a expandirse a través de las fronteras nacionales.

En caso de que la propuesta sea adoptada por el Consejo, los Estados Miembros deberán transponerla a las legislaciones nacionales antes del 31 de diciembre de 2025, de cara a aplicar esta normativa a partir del 1 de enero de 2026.

Puede consultar esta propuesta en el siguiente [enlace](#).



Tribunales Europeos

Sentencia del Tribunal General en el asunto T-131/16 RENV | Bélgica/Comisión *Tax rulings*: las exenciones fiscales concedidas por Bélgica a empresas que forman parte de grupos multinacionales constituyen un régimen de ayudas ilícito

El TGUE confirma de este modo la Decisión de la Comisión Europea de 2016 en la que consideró que dicho régimen fiscal infringía las normas de la UE en materia de ayudas de Estado.

Desde 2005, Bélgica aplica un régimen fiscal que exonera determinados beneficios «extraordinarios» de las entidades belgas que forman parte de grupos multinacionales de empresas. Estas entidades pueden acogerse a una decisión anticipada de las autoridades fiscales belgas (*tax ruling*), en particular, si centralizan actividades, crean puestos de trabajo o realizan inversiones en Bélgica. En este marco, están exentos del impuesto de sociedades los beneficios «extraordinarios», es decir, aquellos que superan los beneficios que habrían obtenido entidades autónomas comparables en circunstancias similares.

En 2016, la Comisión Europea declaró que este sistema de exención constituía un régimen de ayudas de Estado ilegal e incompatible con el mercado interior (Decisión (UE) 2016/1699 de la Comisión, de 11 de enero de 2016) y ordenó que se recuperaran las ayudas de este modo concedidas de cincuenta y cinco empresas beneficiarias. El 14 de febrero de 2019, a instancias de Bélgica y de varias empresas beneficiarias, el TGUE anuló la Decisión de la Comisión. Sin embargo, el 16 de septiembre de 2021, el TJUE, que examinó el asunto en casación, anuló la sentencia del Tribunal General, al considerar que la Comisión había declarado acertadamente que existía un régimen de ayudas. El TJUE devolvió el asunto al Tribunal General para que se pronunciara sobre la calificación de dicho régimen como ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE.

En este contexto, el Tribunal General se ha pronunciado el 20 de septiembre por segunda vez en este asunto, y ha declarado que la Comisión consideró acertadamente, en 2016, que el régimen fiscal belga relativo a los beneficios extraordinarios infringe las normas de la UE en materia de ayudas de Estado. De este modo, el Tribunal General desestima todas las alegaciones formuladas por

Bélgica para impugnar la Decisión de la Comisión, en particular, en lo que atañe a la financiación del régimen controvertido mediante fondos estatales o a la supuesta inobservancia de las normas fiscales aplicables en Bélgica.

Según el Tribunal General, la Comisión demostró efectivamente que el régimen controvertido concedió ventajas fiscales a sus beneficiarios. Asimismo, el Tribunal General considera que la Comisión concluyó acertadamente que el régimen era selectivo en la medida en que introducía diferenciaciones entre operadores que se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable. De esta manera, las entidades que formaban parte de un grupo multinacional y se acogieron a la exención de los beneficios extraordinarios recibieron un trato diferenciado frente a otras entidades sujetas al impuesto de sociedades en Bélgica que no disfrutaron de dicha exención. El Tribunal General confirma, además, la apreciación de la Comisión según la cual el régimen controvertido era selectivo porque no era accesible a empresas que hubieran decidido no realizar inversiones en Bélgica o no centralizar actividades ni crear puestos de trabajo en este país. Por otra parte, el régimen controvertido también era selectivo porque no era accesible a las empresas que formaran parte un grupo de pequeño tamaño.



Tribunales Nacionales

Sentencia de 12 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 4721/2022. Reiterado en STS de 12 de julio, núm. rec. 4701/2022 y STS de 13 de julio, núm. rec. 4136/2022. El TS limita los efectos de la inconstitucionalidad declarada en la sentencia del TC 182/2021 a las impugnaciones efectuadas con anterioridad al 26 de octubre del 2021, fecha en que se dictó la sentencia

La cuestión objeto de recurso consiste en determinar si las liquidaciones provisionales o definitivas notificadas en el mes anterior a dictarse la STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021 e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, pero antes de la publicación de la sentencia (25 de noviembre de 2021) tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso de reposición y fundamento exclusivo en la mencionada sentencia.

En el supuesto de hecho objeto de recurso, se interpusieron sendos recursos de reposición contra las liquidaciones practicadas después de que hubiese sido dictada la STC 182/2021 pero antes de su publicación en el BOA. En consecuencia, en aplicación de la limitación de alcance establecida en la citada Sentencia TC, el Ayuntamiento desestimó los citados recursos.

En su sentencia, el TS confirma la posición del Ayuntamiento y fija como doctrina que las liquidaciones provisionales o definitivas como consecuencia del IIVTNU que no se hubieran impugnado antes de dictarse la sentencia, no podrán impugnarse con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma. Asimismo, tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación de autoliquidaciones respecto a las que, en tiempo de dictarse la STC de 26 de octubre de 2021, no se hubiera formulado la solicitud.

En contraposición, sí resultaría posible impugnar dentro de los plazos legalmente establecidos a tal efecto para los distintos recursos *recursos administrativos*, y el *recurso contencioso-administrativo las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, así como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para*

ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre. Así, las liquidaciones podrían impugnarse, por ejemplo, en supuestos de minusvalías a la luz de la STC 59/2017 o cuando la cuota resulta confiscatoria en base a la STC 126/2019.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia de 12 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, dictada en el recurso de casación 915/2022. La validez de los certificados de residencia emitidos por otras autoridades tributarias a efectos de un CDI debe presumirse

El objeto del recurso de casación interpuesto se basó en (i) determinar si un órgano judicial o administrativo puede prescindir del contenido de un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales de un país que ha suscrito con España un Convenio emitido a los efectos de dicho Convenio (ii) aclarar si, a los efectos de analizar la existencia de un conflicto de residencia entre dos Estados, es posible rechazar el contenido de dicho, o si su validez debe ser presumida (iii) dilucidar si es posible que un Estado firmante de un CDI, de forma unilateral, pueda enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de las normas específicas suscritas en el referido CDI para estos casos y (iv) determinar si la expresión "núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos" que emplea el artículo 9.1.b) LIRPF como criterio para determinar la residencia fiscal en España, puede interpretarse en el sentido de que basta para enervar la eficacia de un certificado de residencia fiscal.

En cuanto a las dos primeras cuestiones, el TS señala que la Administración y los tribunales nacionales no son competentes para enjuiciar las circunstancias en las que se ha expedido un certificado de residencia fiscal por otro Estado con el que España ha suscrito un CDI, cuando dicho certificado se ha extendido a los efectos del Convenio, por lo que la validez de dichos certificados se presume no pudiéndose rechazar su contenido.

Por otro lado, el Tribunal dispone que un Estado firmante de un CDI no puede, de manera unilateral enjuiciar la existencia de un conflicto de residencia, prescindiendo de la aplicación de las normas específicas suscritas en el referido Convenio para estos casos. Esto es, en presencia de un conflicto de residencia, se debe acudir a las normas previstas para su solución en el Convenio, ignorando las normas internas que recojan reglas sobre la materia. Específicamente, señala el TS que la regla de "desempate" prevista en el artículo 4.2 del Convenio, consistente en el "centro de intereses vitales" es más amplia que el concepto de "núcleo de intereses económicos" del artículo 9.1.b) de la LIRPF, por lo que no resulta equiparable.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#). En el caso de desear un análisis más detallado, puede consultar la [alerta](#) emitida por EY sobre el asunto.

Sentencia de 27 de junio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, dictada en recurso de casación 6442/2021. Deducibilidad de las retribuciones que perciben los administradores de una entidad mercantil con socio único

En su sentencia, el Alto Tribunal se cuestiona si las retribuciones que perciben los administradores de una entidad mercantil (acreditadas, contabilizadas y previstas en los estatutos de la sociedad), unidos por relación mercantil a la compañía,

constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que no hubieran sido aprobadas por la Junta General de Accionistas, o si, por el contrario al tratarse de una sociedad integrada por un socio único, no es exigible el cumplimiento de este requisito o, aun siéndolo, su inobservancia no puede comportar la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

En el supuesto de hecho objeto de consulta se parte del presupuesto de hecho de que las retribuciones percibidas por los administradores están acreditadas, contabilizadas, previstas en los Estatutos (previsión que no se actualiza o concreta en una Junta de Accionistas) y retribuyen servicios efectivamente prestados.

Al respecto, el TS interpreta que en el supuesto de que la sociedad esté integrada por un socio único no es exigible el cumplimiento del requisito de la aprobación de la retribución a los administradores en la junta general, por tratarse de un órgano inexistente para tal clase de sociedades, toda vez que en la sociedad unipersonal el socio único ejerce las competencias de la junta general. En estos casos, no existe un interés accionarial no tutelado por lo que pierde su finalidad el exigir la aprobación de la Junta. El socio único fija, aprueba, conoce y consiente la retribución del administrador tanto a priori como a posteriori mediante la aprobación de las cuentas anuales.

Dicho esto, el TS fija la siguiente doctrina casacional:

- ▶ Las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil y que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible -art. 14.1.e)TRLIS- por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hubieran sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución.
- ▶ En el caso de una sociedad con un único socio, no se requiere la aprobación de las retribuciones de los administradores en la junta general, ya que este órgano no existe en este tipo de sociedades. El socio único asume las competencias de la junta general según el artículo 15 de la LSC.
- ▶ Aun en el caso de aceptarse que fuera exigible legalmente este requisito previsto en la ley mercantil para ejercicios posteriores a los analizados-, su inobservancia no puede comportar automáticamente la consideración como liberalidad del gasto correspondiente y la improcedencia de su deducibilidad. Sería desproporcionado que un eventual incumplimiento de la norma mercantil conlleve la exclusión absoluta de la deducibilidad de la remuneración.

Pueden consultar la alerta publicada por EY al respecto el 24 de julio de 2023 en el siguiente [enlace](#), así como la sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia de 11 de julio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 6391/2021. El Tribunal Supremo declara que no es ajustada a derecho la imposición a todos los contribuyentes del IRPF de relacionarse electrónicamente con la Administración

El recurso de casación tiene por objeto determinar si la obligación de presentar la declaración del IRPF por medios electrónicos, recogida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, resulta ajustada o no a Derecho. El Tribunal Supremo estima el

recurso de casación presentado por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) y declara la nulidad de varios artículos de la Orden.

El Tribunal Supremo pone de manifiesto que la normativa tributaria habilita al Ministro de Hacienda para regular la forma, lugar y plazos de la presentación del modelo del Impuesto, así como la determinación de los supuestos y condiciones en los que debe realizarse la presentación telemática. Sin embargo, dicha habilitación no implica que, necesariamente, todos los obligados tributarios sin distinción deban presentar la declaración del Impuesto de forma telemática atendiendo a los artículos 96.2 de la LGT y el artículo 14 de la LPAC.

Continúa el Tribunal argumentando que, proclamado en el artículo 96.2 de la LGT el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con la Administración, no cabe interpretar que la habilitación legal prevista en otros artículos de la LGT y de la LIRPF establezca una obligación allí donde el art. 96.2 de la LGT establece un derecho.

En este sentido, añade que determinar los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios electrónicos o telemáticos no significa que la ley autorice a la norma reglamentaria a dejar sin efecto el derecho, sino que requiere identificar qué características concurren en determinados obligados tributarios, que les diferencien del conjunto de los obligados tributarios para los que relacionarse electrónicamente es un derecho de aquellos que tienen la obligación de relacionarse necesariamente de forma electrónica con la Administración.

En conclusión, el Alto Tribunal fija como doctrina jurisprudencial que no es ajustada a Derecho la imposición a los obligados tributarios de relacionarse electrónicamente con la Administración, recogida en la Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, pues se establece de manera general para todos los obligados tributarios sin determinar los supuestos y condiciones que justifiquen, en atención a razones de capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos, que se imponga tal obligación.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia de 17 de julio de 2023, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 4128/2021. Posibilidad de aplicación de un criterio de proporcionalidad en la imputación de gastos de dirección y administración generales para el cálculo del rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad a través de un EP situado en el extranjero

El objeto del recurso de casación interpuesto consiste en determinar si, para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad a través de un EP situado en el extranjero, exento ex artículo 22 TRLIS, es procedente la aplicación de un criterio de proporcionalidad en la imputación de gastos de dirección y administración generales a dicho establecimiento.

La cuestión controvertida surge en aplicación del criterio de imputación de costes utilizado por la Inspección. En su regularización, la Inspección puso de manifiesto que en los grupos mercantiles se producen actividades y servicios que no siempre generan transacción y consecuente gasto en todas las entidades del grupo, pero que revierten en su utilidad y beneficio y en el de sus EP, imputándose determinados gastos corporativos en concepto de dirección y generales de administración cuyos costes deben ser, a juicio de la Inspección, parcialmente imputados los EP. En este

sentido, una vez cuantificado el importe total del gasto correspondiente a estos centros de coste, la Inspección procedió a calcular un porcentaje obtenido al relacionar la inversión neta en el correspondiente país con el total de las inmovilizaciones materiales netas recogidas en la contabilidad consolidada del grupo mercantil. Recurrida la resolución confirmatoria del TEAC, este criterio de atribución de costes es denegado por la AN.

Por su parte, el Abogado del Estado interpuso recurso de casación contra la sentencia de la AN alegando infracción del artículo 22 TRLIS por cuanto considera que dicha sentencia establece que la determinación de los gastos de dirección y generales de administración que han de imputarse a un EP situado en un país tercero no puede hacerse sobre criterios proporcionales, sino únicamente individualizando cada uno de ellos. Sostiene el Abogado del Estado que estos criterios proporcionales pretenden dar solución a la imposibilidad de individualización debido a la naturaleza de esos gastos.

En contra, la parte recurrida alegó que (i) no se pueden imputar al EP todos los gastos de dirección y generales de administración en los que haya podido incurrir la central, sino solo aquéllos realizados para alcanzar los fines propios del EP, y (ii) la Inspección no efectuó un análisis apropiado para determinar los gastos de dirección y generales de administración potencialmente distribuibles.

Al respecto, el TS señala que el problema no deriva de la aplicación de un criterio de proporcionalidad para determinar los gastos de dirección y generales de administración que pueden imputarse al EP, sino que deriva de un paso anterior, esto es, de la previa selección de los gastos, dado que sólo se podrán imputar proporcionalmente aquellos que por ser verdaderamente generales y estar relacionados con los fines del EP, pueden serle imputados.

Por lo tanto, el TS confirma la sentencia recurrida y concluye que para calcular el rendimiento obtenido por las actividades realizadas por una sociedad en un EP situado en el extranjero, que se encuentra exento ex artículo 22 del texto refundido de la LIS, se podrán imputar proporcionalmente a dicho establecimiento los gastos de dirección y generales de administración realizados para alcanzar los fines del EP, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otro lugar.

Cabe mencionar que el Tribunal ha emitido en la misma fecha (recurso 8008/2021), así como en fechas 18 de julio (recursos 8015/2021 y 6532/2021) y 24 de julio (recurso 1474/2020), sentencias expresando idéntico criterio que en la sentencia objeto de análisis.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia de 24 de julio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 515/2022. Deducibilidad en IRPF de intereses de demora tributarios, en el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica

La cuestión que presenta interés casacional consiste en precisar si, a efectos del IRPF, los intereses de demora, ya sea aquellos exigidos en una liquidación practicada en el contexto del rendimiento de una actividad económica, o los generados por la suspensión de un acto administrativo impugnado, deben ser considerados como gastos deducibles, haciendo extrapolable lo establecido por el Alto Tribunal a efectos del IS. En definitiva, el objeto del recurso consiste en

determinar si los intereses de demora son deducibles de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF.

Dicho esto, el TS considera que al remitirse la norma del IRPF expresamente a la IS, debe atenderse a lo que se establece en esta última, haciendo extrapolable la doctrina establecida en la sentencia 150/2021, de 8 de febrero, a la que han seguido otras posteriores, que mantiene que los intereses de demora tributarios deben considerarse deducibles, dentro de los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS, toda vez que tienen un carácter compensatorio, están relacionados con la actividad económica y no existe una previsión expresa que establezca su no deducibilidad.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

Sentencia de 25 de julio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 2334/2021. Aplicación de la reducción por rendimientos irregulares prevista en el art. 18.2 LIRPF a las retribuciones percibidas por altos directivos que también son consejeros

En el recurso de casación se analiza la posibilidad de aplicar la reducción por rendimientos irregulares recogida en el artículo 18.2 de la LIRPF, a las indemnizaciones por despido percibidas por altos directivos que son a su vez consejeros.

La Sala de instancia consideró que, por aplicación de la llamada *teoría del vínculo*, cuando un directivo es a su vez administrador, la relación mercantil por la condición de consejeros absorbe la relación laboral y, por consiguiente, no procede la aplicación de la reducción establecida en el artículo 18.2 LIRPF a las indemnizaciones percibidas por los mismos.

Sin embargo, el TS considera procedente la aplicación de la reducción del artículo 18.2 LIRPF toda vez que la misma es aplicable a toda clase de rendimientos del trabajo personal, entre los que se encuentran las retribuciones a los administradores. La situación jurídica de los directivos consejeros y la del no consejero es idéntica (excepto en la condición de consejero), y las indemnizaciones o cantidades percibidas obedecen a la misma causa, el periodo de generación es el mismo por lo que es inexplicable que el segundo pueda beneficiarse de la reducción, y los primeros no. En definitiva, sea o no aplicable la teoría del vínculo, no excluye la aplicación de la reducción a los administradores que también perciben rendimientos del trabajo.

En este sentido, el TS expone que, para determinar la posibilidad de la reducción expresada, anudada a la irregularidad en la percepción del rendimiento, ha de interpretarse el artículo 18.2 LIRPF. Es decir, que se trate de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a); que tengan un periodo de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente.

Añade que los rendimientos del trabajo consistentes en retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, al incluirse en el artículo 17.2.e) LIRPF, son aptos para ser objeto del beneficio de la reducción del 40% (posteriormente reducida al 30%) cuando se cumplan las restantes condiciones legales exigidas, lo que en este caso se observó.

Por último, el Alto Tribunal indica que la denominada *teoría del vínculo* resulta indiferente, en este concreto asunto, al efecto de incluir o no las retribuciones a los

administradores en el ámbito objetivo de la reducción de los rendimientos íntegros prevista en el art. 18.2 LIRPF.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#). En el caso de desear un análisis más detallado, puede consultar la [alerta](#) emitida por EY sobre el asunto.

Sentencia de 25 de julio de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, recurso de casación 5234/2021. Reiterada en la STS de 26 de julio, recurso de casación 8620/2021. Es posible anular un acto sancionador y la inaplicación de la norma sin plantear cuestión de inconstitucionalidad, cuando el tribunal aprecie una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la UE

El objeto de los recursos de casación interpuestos es determinar si un órgano jurisdiccional puede anular una sanción impuesta por la comisión de la infracción prevista en el artículo 170.Dos.4ª LIVA , consistente en no consignar en la autoliquidación que se debe presentar por el período correspondiente las cantidades de las que sea sujeto pasivo el destinatario de las operaciones, con fundamento en la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el artículo 171.Uno.4º LIVA cuantifica la sanción en un porcentaje fijo de la cuota dejada de consignar sin posibilidad de ponderar la inexistencia de perjuicio económico para modular la sanción, y ello sin necesidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre este último precepto.

Ante esta cuestión, el TS establece que no es necesario plantear cuestión de inconstitucionalidad cuando el Tribunal sentenciador no aprecie dudas de que la norma con rango de Ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo pueda ser contraria a la Constitución, como en este caso son los arts. 170 y 171 de la LIVA, o cuando, aun apreciándolas, considere al mismo tiempo que la norma con rango de ley aplicable al asunto pudiera, además, ser contraria al Derecho de la UE.

Por ello, una vez descartado el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, el Tribunal considera que es posible la anulación del acto sancionador y la consiguiente inaplicación de la norma legal que la determina, cuando el juez o tribunal competente aprecie en la ley sancionadora nacional una vulneración del principio de proporcionalidad que establece el Derecho de la UE, infracción que estima concurrente en el artículo 171.Uno.4º LIVA.

Finalmente, recuerda la regla general, consistente en la obligación de que el juez o tribunal competente deba plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión - art. 267 TFUE-, esto es, la cuestión prejudicial, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Puede consultar las sentencias en los siguientes enlaces: la de [25 de julio \(rec. cas. 5234/2021\)](#) y la de [26 de julio \(rec. cas. 1103/2023\)](#).

Sentencias 2870/2023 y 2871/2023, de 10 de mayo de 2023, dictadas por la Audiencia Nacional en los recursos 701/2019 y 884/2019, respectivamente. La AN avala la deducibilidad de las provisiones técnicas en pólizas no *unit linked* por parte de aseguradoras extranjeras

En dos recientes pronunciamientos la Sala de la AN sostiene que negar la deducción de los gastos derivados de provisiones técnicas a entidades aseguradoras es contrario al Derecho de la UE y a la libre circulación de capitales.

La Administración Tributaria había denegado la deducibilidad de los gastos relacionados con la actividad aseguradora al considerar que se trataba de una inversión financiera realizada fuera de España y no una actividad aseguradora propiamente dicha. Posteriormente, el TEAC reafirmó este criterio y argumento además que las provisiones técnicas de los seguros que no son del tipo *unit linked* no son susceptibles de relacionarse con un rendimiento específico obtenido en España, por lo que entiende que su deducibilidad (que no niega) debe realizarse en el territorio de residencia, donde se puede controlar. Por tanto, no deniega la justificación de la deducción del gasto sino la falta de prueba de su vinculación con España.

Por su parte, las entidades recurrentes argumentaron que las provisiones técnicas deben ser consideradas deducibles para las aseguradoras no residentes, al igual que ocurre en el caso de las aseguradoras residentes en España, por aplicación de la libre de circulación de capitales.

La Sala en las mencionadas sentencias ha confirmado el criterio de las entidades recurrentes al señalar que tanto las provisiones técnicas como los dividendos obtenidos están directamente relacionadas con la actividad aseguradora en España ya que la inversión es parte sustancial de la actividad aseguradora, que se encuentra también sujeta a la normativa española.

Concluye la Sala avalando la deducción de las provisiones técnicas vinculadas a pólizas que no son del tipo *unit linked*, al entender que no hay razón para establecer un trato diferente al de las pólizas *unit linked*, ya que existe la misma vinculación económica directa e indisoluble con la actividad realizada en España, que es la obtención de dividendos. A mayor abundamiento señala también la Sala que la dificultad operativa que señaló el TEAC a la hora de relacionar el gasto de la provisión con el retorno que genera no justifica tal discriminación.

Puede consultar ambas sentencias en los siguientes enlaces: [SAN 2870/2023](#) y [SAN 2871/2023](#).

Sentencias 3792/2023 y 3793/2023 de 23 de mayo de 2023, dictadas por la Audiencia Nacional en el recurso número 875/2019 y 186/2019, respectivamente. No consideración como retribución en especie de la diferencia entre el precio satisfecho por los trabajadores por la adquisición de productos comercializados por su Compañía y los precios ofertados al público

En vía administrativa, la Agencia Tributaria gira un Acuerdo de liquidación a una Compañía regularizando los ingresos a cuenta del IRPF practicados sobre los rendimientos del trabajo en especie, incrementando la base de la retribución en especie a los empleados que habían adquirido de una tienda del propio empleador productos comercializados por empresas pertenecientes a su Grupo, cuya actividad principal es la comercialización de productos cosméticos. Este incremento de la base de la retribución en especie de estos empleados se correspondía con la diferencia entre lo satisfecho por aquéllos y el precio ofertado al público para dichos productos, liquidando el correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto.

La pretensión de los recurrentes es que no existe retribución en especie, en la medida en que el precio satisfecho por los empleados de la empresa para la adquisición de los productos no fue inferior al ofertado al público, según el concepto de Precio de Venta al Público establecido en la Ley General para la Defensa de consumidores y usuarios y no meras estimaciones o estudios de mercado, una vez deducidos los descuentos ordinarios ofrecidos a otros colectivos de similares características, o bien al público general.

Así pues, si atendemos al tener literal del artículo 43.1.1º.f) de la Ley del IRPF, el mismo exige que la valoración de la retribución en especie satisfecha “*por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, [...] no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.*”

El propio precepto continúa aclarando que el concepto de “*precio ofertado al público*” incluye los descuentos ordinarios o comunes, entendiendo estos como aquellos “*ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie*”.

La Abogacía del Estado se opone a la estimación del recurso expresando en su escrito de contestación a la demanda, que la Inspección ha considerado que el colectivo de personas físicas que no son empleados de la Compañía a los que se les ofreció la compra de los productos comercializados por el Grupo, no era de similares características al de los trabajadores de la entidad, por lo que los descuentos ofrecidos a éstos no podrían calificarse de “ordinarios” y por tanto, constituiría retribución en especie la diferencia entre el importe satisfecho por la adquisición de esos productos y su precio ofertado de venta al público. Retribución que la Compañía no habría imputado a sus trabajadores ni realizado sobre la misma el correspondiente ingreso a cuenta del IRPF.

La Sala considera que el descuento porcentual que una empresa ofrece a sus trabajadores, en las compras realizadas por estos de los productos que aquella

comercializa, constituye para estos un rendimiento del trabajo en especie, pues comporta la obtención de bienes o servicios por precio inferior al normal de mercado, según dispone el artículo 42.1 LIRPF; pero si ese descuento se aplica también a otros colectivos distintos de los trabajadores, que pueden adquirir los productos con los mismos precios, condiciones y límites que los empleados, ya sea a trabajadores de la misma naturaleza y características, o también al público general, tal descuento puede considerarse ordinario o común, lo cual implicará la no existencia de retribución en especie para los empleados de la entidad. La AN también extiende el criterio de “colectivos de similares características” a los trabajadores y familiares de fundaciones, si se les ofrecen los productos en las mismas condiciones.

Del contenido de la sentencia se deduce que entre esos colectivos similares se hallaban los empleados de otras empresas que no formaban parte del Grupo de entidades de la Compañía y eran independientes jurídicamente, teniendo dichos empleados acceso a esos mismos productos al mismo precio. Este hecho resulta esencial para que la AN reconozca que estamos ante colectivos similares, ya que éstos eran comparables cuantitativa (volumen de empleados) y cualitativamente (el vínculo que les une es la de empleador y empleado),

A destacar la postura que sostiene la AN frente a lo que aduce la Abogacía del Estado en cuanto a que no es requisito que los productos los adquieran efectivamente, sino que se les dé la oportunidad de acceder a los mismos en idénticas condiciones.

Por tanto, la Sala considera que los descuentos de los que se han beneficiado los empleados de la Compañía en la adquisición de productos a precios rebajados en la tienda de empleados de la misma, han de ser efectivamente calificados de “ordinarios”, en tanto se han concedido a colectivos de similares características, por lo que no constituyen retribuciones en especie de los trabajadores de la entidad recurrente.

Por todo lo expuesto, la Sala concluye que la regularización realizada debe considerarse improcedente, con la obligada consecuencia de la estimación íntegra del recurso.

Puede consultar la sentencia nº 3792/2023 en el siguientes [enlace](#) y la sentencia nº 3793/2023 en el siguiente [enlace](#).

Sentencia 2877/2023, de 1 de junio de 2023, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 906/2019. La AN se pronuncia sobre la sujeción en España de las retribuciones satisfechas por un EP ubicado en el extranjero a consejeros ejecutivos no residentes

El objeto de recurso se centra en determinar si las retribuciones percibidas por los consejeros ejecutivos de una entidad española, residentes fiscales en Reino Unido, quedan o no sujetas al IRNR. La cuestión controvertida analiza, en particular, si dicha sujeción se ve afectada o no por el hecho de que la remuneración fuese satisfecha por uno de los EP de la entidad española situado en el extranjero.

El recurso trae causa de las actuaciones de comprobación que se realizaron frente a la entidad española en concepto de IRNR respecto a los ejercicios 2011 a 2014. En concreto, la Inspección consideró que debían quedar sujetas a retención en España las retribuciones percibidas por los consejeros ejecutivos residentes fiscales en Reino

Unido al tratarse de remuneraciones derivadas de su condición de consejero, tal y como recoge el artículo 13.1.e) del TRLIRNR. A su vez, indicó que no se habría acreditado que los consejeros no residentes hubieran desempeñado funciones distintas de las propias de su condición de consejeros, resultando de aplicación la conocida “teoría del vínculo”. En consecuencia, por aplicación del artículo 16 de CDI entre el Reino de España y Reino Unido, así como el mencionado artículo 13 del TRLIRNR, las retribuciones quedaban sujetas a tributación en España en concepto del IRNR, habiéndose encontrado la entidad española obligada a practicar retención a cuenta.

A su vez, la entidad recurrente alegó que no habría practicado dichas retenciones al considerar que resultaba de aplicación el artículo 13.2.b) del TRLIRNR, el cual establece que no se considerarán obtenidos en territorio español, refiriéndose a rendimientos, *“los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero”*.

En este punto, resulta de interés mencionar que la Inspección, respondiendo a la anterior alegación, entendió que dicho artículo no era de aplicación ya que, a su juicio y avalado por los Comentarios al Modelo del Convenio de la OCDE, se trataba de una regla general que decaía ante la regla especial prevista en el artículo 13.1.e) del mismo texto legal.

Del análisis del precepto alegado por la recurrente, la AN rechaza el criterio de la Inspección, confirmado por el TEAC, indicando que, sin dificultad, concurren los tres requisitos que sustentan el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 13.2.b) del TRLIRNR, esto es: (i) los perceptores de la renta son no residentes; (ii) los rendimientos son satisfechos por y con cargo a un EP situado en el extranjero, y (iii) la prestación está vinculada con la actividad del EP situado en el extranjero.

A su vez, aprovecha la Sala para resaltar que el precepto regulado en el artículo 13.2.b) del TRLIRNR es claramente una norma especial, por cuanto excluye la sujeción de dicha renta que, en aplicación del 13.1.e) del TRLIRNR, habría podido quedar sujeta al hecho imponible del Impuesto al existir algún tipo de conexión

Por todo ello, estima la pretensión del recurrente y confirma que las remuneraciones de los consejeros no residentes satisfechas por un EP situado en el extranjero no estarían sujetas a tributación en España ni, por ende, la entidad se habría encontrado obligada a practicar retención a cuenta sobre las mismas.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

Resolución del TEAC de 25 de abril de 2023 (R.G. 5941/2021). Reformulación de las cuentas anuales en caso de corrección de un error contable que determina la inexistencia de un aparente desequilibrio patrimonial. Periodo impositivo en el que ha de considerarse que opera la reformulación de las cuentas anuales llevada a cabo. Efectos de la calificación del Registro Mercantil y posterior inscripción en el Registro Mercantil

En el presente caso, la cuestión controvertida sobre la que se pronuncia el TEAC se centra en determinar la conformidad o no a Derecho de los Acuerdos de liquidación e imposición de sanción derivados de la situación de desequilibrio patrimonial de una

sociedad dependiente de un grupo fiscal, la cual trae causa de un error en la contabilización de los préstamos participativos.

En el supuesto de hecho, la Inspección de los Tributos excluyó a la sociedad del grupo de consolidación fiscal en el ejercicio 2015 por estar la misma incurso en causa de disolución (artículo 363.1.e) del TRLSC) en la medida en que al cierre del ejercicio 2015, el Patrimonio Neto de la sociedad era inferior al 50% de la cifra de capital social y dicha situación de desequilibrio patrimonial no se había superado a la conclusión del ejercicio en que se aprobaron las cuentas anuales. En este sentido, para determinar dicha causa de desequilibrio patrimonial, la Inspección tuvo en cuenta los datos recogidos en las Cuentas Anuales de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017.

En relación con lo anterior, la sociedad sostuvo que el desequilibrio patrimonial traía causa de un error en la contabilización de los préstamos participativos detectado en el curso del procedimiento inspector, siendo sus saldos correctos de 3.801.721,85, 4.978.117,46 y 4.757.131,21 euros (en lugar de 1.416.315,01, 2.592.710,62 y 2.371.724,37 euros), respectivamente en 2015, 2016 y 2017.

El mencionado error fue subsanado mediante la reformulación de las Cuentas Anuales en el ejercicio 2019, las cuales fueron presentadas para su inscripción en el Registro Mercantil de Madrid. Por ello, la sociedad entiende que deben ser los saldos de las cuentas reformuladas inscritas en el Registro Mercantil los que deben ser tenidos en cuenta para verificar si la entidad estaba o no incurso en causa de disolución.

No obstante lo anterior, el TEAR de Madrid en su resolución del 25 de febrero de 2021 determinó que los errores contables se subsanan en el ejercicio en curso, siempre y cuando se correspondan con Cuentas Anuales que hayan sido aprobadas por la Junta General y hayan transcurrido los plazos de impugnación. Por ello y en el presente caso, la reformulación de las Cuentas Anuales de los ejercicios 2015 y 2016 que fueron subsanadas en el ejercicio 2019, deberán surtir efectos en las Cuentas Anuales del ejercicio 2019.

Con base en todo lo anterior, el TEAR sostiene que no se podrán tener en cuenta las Cuentas Anuales reformuladas del ejercicio 2015 y 2016 por lo que la sociedad en dichos ejercicios se encontraba en causa de disolución y, por ende, era motivo de exclusión del grupo de consolidación fiscal.

El TEAC confirma el criterio anteriormente expuesto por el TEAR de Madrid, determinando que, si las Cuentas Anuales de los ejercicios 2015 y 2016 son definitivas, no cabe la reformulación, sino que deben corregirse los errores contables en las Cuentas Anuales del ejercicio en que se detecta; esto es, en 2019. Asimismo, recuerda que dicho criterio ha sido confirmado por el TS en su Sentencia de 25 de octubre de 2021 (rec. nº. 6820/2019).

Finalmente, cabe destacar que el TEAC señala que no ignora la existencia del recurso de casación admitido a trámite el pasado 18/02/2021 en el que se establece como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente:

"Determinar si, cuando haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, puede acudirse a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades

para solicitar por parte del contribuyente la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos".

No obstante, en la medida en que el TS aún no ha dictaminado su sentencia en relación con este asunto, mantiene el criterio expuesto y rechaza las alegaciones del contribuyente.

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).

Resolución de 29 de mayo de 2023, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (R.G. 1501/2020). El diferimiento de tributación de la ganancia patrimonial previsto en el artículo 33.3 c) de la LIRPF se aplica únicamente sobre la parte que corresponda al porcentaje de activos afectos al patrimonio de la entidad cuya participación se transmite

El TEAC estima en parte una reclamación interpuesta contra acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), en concepto de IRPF, periodo 2014, en el que se regularizaron las ganancias patrimoniales derivadas de la donación del reclamante a favor de sus hijos de las participaciones en una entidad considerada como empresa familiar, de conformidad con la LIP.

La cuestión controvertida se centra, entre otros aspectos, en determinar si la no integración de la ganancia patrimonial en el IRPF del donante alcanza a la totalidad de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en el momento de donación de las participaciones, o si, por el contrario, resulta necesario aplicar la regla de proporcionalidad, tomando como referencia el porcentaje de activos afectos sobre la totalidad del patrimonio de la entidad transmitida.

En el acuerdo de liquidación objeto de recurso, la Inspección entendió que la no existencia de ganancia patrimonial prevista en el artículo 33.3 LIRPF solo procedía respecto al 56,97% de la ganancia patrimonial, al ser este el porcentaje del patrimonio del reclamante afecto a la actividad, y, por ende, el porcentaje de las participaciones que cumplen los requisitos previstos en el artículo 20.2 c) de la LISD, que se remite a su vez al artículo 4. Ocho. Dos de la LIP.

Contra dicho acuerdo interpone el recurrente recurso ante el TEAC, alegando la improcedencia de la regularización de las ganancias patrimoniales efectuada por la Inspección, por entender que no procede aplicar en el IRPF la regla de proporcionalidad. Es decir, en contra de lo defendido por la Inspección, considera el recurrente que el diferimiento de la tributación debe aplicarse a la totalidad de la ganancia patrimonial, y no a la parte correspondiente al porcentaje del valor de las participaciones. Añade además que, de no aplicar el diferimiento a la totalidad de la ganancia patrimonial, se produciría una doble tributación, ya que, en virtud del artículo 36 de la LIRPF, el donatario se subroga en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de los respectivos bienes.

El TEAC trae a colación la Sentencia del TS de 16 de julio de 2015 (rec. 171/2014), sobre la reducción prevista en la LISD para las transmisiones lucrativas inter vivos de participaciones en empresas familiares, la cual, en esencia, limita la aplicación de la citada reducción a la parte de las participaciones que está exenta en el IP.

En este sentido, entiende el TEAC que el razonamiento otorgado por el Tribunal Supremo en dicha sentencia, para la aplicación de la proporcionalidad en ISD es

perfectamente aplicable al caso del IRPF, dado que la finalidad perseguida por ambos tributos, de facilitar la transmisión de la empresa, es la misma.

En consecuencia, el TEAC desestima esta cuestión, concluyendo en el mismo sentido que la Inspección, al entender que procede en el caso concreto la aplicación de la regla de proporcionalidad. Así, entiende que el diferimiento de la ganancia patrimonial no debe alcanzar a la totalidad, sino sólo a la parte que se corresponda con el valor de las participaciones, teniendo en cuenta la afectación. Realiza así una interpretación finalista de la norma, alegando que la continuidad empresarial perseguida por el citado beneficio fiscal solo tiene sentido en el ámbito de los bienes afectos, y en ningún caso en el de los bienes no afectos.

Por otro lado, rechaza igualmente el argumento del recurrente de la doble tributación en caso de no aplicarse el diferimiento en su totalidad, alegando que el artículo 36 de la LIRPF prevé la subrogación del donante en las adquisiciones lucrativas a las que se refiere el artículo 33.3 c) de la citada Ley, por lo que dicha subrogación se hará solo respecto al valor de las participaciones que corresponda a la afectación. Por tanto, dado que no se produce subrogación alguna respecto a la parte de las participaciones en relación con la no afectación, no existirá doble tributación cuando estas sean objeto de transmisión.

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).

Resolución del TEAC del 29 de mayo 2023 (R.G. 3013/2021). De conformidad con el principio de bilateralidad, el TEAC anula los ajustes por operaciones vinculadas en sede del socio persona física tras la regularización previa de dichos ajustes en sede de la sociedad

La presente resolución se centra en la asimetría derivada de la ruptura de la bilateralidad de los ajustes de las operaciones vinculadas entre un socio y su sociedad. En el asunto en cuestión, como resultado de unas actuaciones de comprobación del IRPF, la Administración dictó acuerdo de liquidación por el que regularizó las operaciones vinculadas entre el socio persona física y la sociedad a la que presta sus servicios profesionales, resultando en el incremento de la base imponible del IRPF del socio y la disminución de la base imponible en el IS de la sociedad, de conformidad con el principio de bilateralidad y con el fin de evitar situaciones de doble imposición.

Simultáneamente, la Administración llevó a cabo una comprobación de carácter general en el ámbito del IS de la sociedad. Dicho procedimiento finalizó con la resolución del TEAR que minora las bases imponibles de la sociedad al entender que método utilizado por la Administración no fue aplicado correctamente.

Ante esta situación, el TEAC entiende que, debido a la anulación de las liquidaciones practicadas en sede de la persona jurídica, a causa del pronunciamiento del TEAR, se ha producido la indeseada asimetría.

A criterio del TEAC, una vez anulada la regularización que recogía la fijación administrativa del valor de mercado en uno de los sujetos que intervienen en la operación (en este caso, la sociedad), es necesario, para evitar situaciones asimétricas contrarias al ordenamiento jurídico, anular los ajustes practicados por el mismo concepto en la contraparte interviniente en la operación (en este caso, la

persona física). Por tanto, en aras de evitar esta asimetría, el TEAC anula los ajustes por operaciones vinculadas practicados en sede de la persona física.

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).

Resolución del TEAC del 24 de junio 2023 (R.G. 6133/2022). El TEAC se pronuncia sobre la exención por reinversión en vivienda habitual. Plazo de tres años de residencia continuada para que la vivienda pueda ser calificada de habitual

En el asunto en cuestión el recurrente transmite la vivienda en la que residía pactando con el comprobador conservar la posesión material de la misma en concepto de precario. La Administración niega que la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de dicha vivienda pueda gozar de la exención por reinversión de vivienda habitual prevista en la LIRPF, ya que tiene lugar antes de cumplirse el plazo de tres años de residencia efectiva en la vivienda requerida por la normativa para considerar que dicha vivienda constituye una vivienda habitual.

La pretensión del recurrente de incluir en el cómputo del plazo de tres años el periodo de uso de la vivienda a título de precarista es rechazada por el TEAC que determina que la institución jurídica del precario supone el uso de un inmueble a título gratuito sin la titularidad jurídica del mismo.

Por tanto, el precario, no debe en ningún caso computarse a efectos del plazo legal mínimo exigido de tres años de residencia continuada en la vivienda, para considerarla como habitual, sino que sólo debe computarse la posesión que se realiza en concepto de pleno dominio en la medida en que la transmisión y, por ende, el hecho imponible, se produce antes del uso de la vivienda en precario.

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).

Resolución del TEAC de 19 de julio de 2023 (R.G. 06654/2022). Deducción de cuotas de IVA soportadas por los suministros, como el agua, la luz o el gas, de un inmueble afecto parcialmente a su actividad económica

La cuestión controvertida sobre la que se pronuncia el TEAC se centra en determinar si las cuotas de IVA soportadas por un sujeto pasivo del impuesto por los suministros (como el agua, la luz o el gas) relativos a un inmueble afecto parcialmente a su actividad económica pueden o no ser deducidas en alguna medida o cuantía.

Inicialmente, la Inspección de los Tributos denegó en cualquier medida la deducción de las cuotas de IVA soportadas por este tipo de gastos, todo ello al amparo de lo dispuesto en el artículo 95 de la LIVA.

Según interpretó la Inspección, dicho precepto niega la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por adquisiciones de bienes o servicios no afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial. Si bien es cierto que el artículo 95. Tres de la LIVA permite deducir cuotas de IVA relacionadas con la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso de bienes de inversión afectos total o parcialmente a la actividad empresarial, y de bienes o servicios directamente relacionados con los mismos, esta regla solo aplica a los llamados bienes de inversión y no opera como regla general.

En segunda instancia, el TEAR de Madrid admitió la deducibilidad de estas cuotas de IVA, argumentando la ausencia de prohibición expresa en la legislación, y atendiendo

al porcentaje de afectación del inmueble a la actividad económica, el cual había sido determinado por la Inspección en el mismo procedimiento inspector, si bien su fijación recayó en las comprobaciones concernientes a la liquidación del IS.

Posteriormente, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio contra la mencionada resolución del TEAR de Madrid, argumentando, en síntesis, que la aplicación del mismo porcentaje de deducción a las cuotas soportadas en gastos de suministros en IVA que el aplicado por la Inspección en la liquidación del IS no es compatible con el artículo 95.Dos 2º de la LIVA, que niega la deducibilidad al utilizarse el inmueble simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y necesidades particulares o de uso privativo.

El TEAC, tras analizar la normativa española en materia de IVA determina que la misma es, en principio, clara a la hora de denegar la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios corrientes (no de inversión) no afectados de manera directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional. Si bien el artículo 95 de la LIVA regula la posibilidad de deducir cuotas relativas a elementos afectos parcialmente, determina el TEAC que parece claro que la literalidad de la norma hace referencia en exclusiva a bienes de inversión y a bienes y servicios directamente relacionados con los mismos.

No obstante, y con base en el principio de primacía del Derecho de la UE, el TEAC acude a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (“Directiva IVA”) a los efectos de interpretar la normativa española.

En lo que concierne al presente caso, el artículo 168.bis de la Directiva IVA establece expresamente lo siguiente: *“En el caso de un bien inmueble que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y utilizado por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con este patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa”*.

Así pues, determina el TEAC que el artículo 95.Cuatro de la LIVA debe ser interpretado de forma amplia, de tal modo que los bienes y servicios en él enumerados no constituyan una lista cerrada, ni se refieran únicamente a los bienes de inversión citados en el artículo 95.Dos 2º de dicha Ley. De manera que deben entenderse incluidos en dicho listado los gastos por suministros de agua, luz y gas relacionados con los bienes inmuebles de manera proporcional a su utilización a efectos de actividades empresariales o profesionales.

En consecuencia, acuerda el TEAC desestimar el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, unificando criterio en el sentido de que el artículo 95.Cuatro de la LIVA, interpretado a la luz de los artículos 168 y 168 bis de la Directiva IVA, permite la deducción de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros relativos a bienes inmuebles que, formando parte del patrimonio de la empresa, se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado, todo ello atendiendo a la proporción de utilización a efectos de las actividades empresariales de la empresa.

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).

**Resolución del TEAC de 19 de julio de 2023 (R.G. 10093/2022).
Aduanas. Sanciones. Solicitud de rectificación de una
declaración a instancia del declarante de la concesión del
levante de las mercancías. Consideración o no como
regularización voluntaria de la situación tributaria en el sentido
del artículo 179.3 de la LGT**

La cuestión controvertida sobre la que se pronuncia el TEAC en la presente resolución consiste en determinar si la asignación de las declaraciones aduaneras a los distintos circuitos (verde, naranja o rojo) tiene la consideración de regularización voluntaria en el sentido del artículo 179.3 de la LGT.

Concretamente, el TEAC analiza un supuesto en el que el contribuyente presentó un DUA de importación, ante la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Algeciras, que fue asignado a circuito verde (levante automático sin comprobación previa) y, posteriormente, presentó una rectificación de la declaración presentada.

La Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Algeciras de la AEAT dictó acuerdo de inicio de expediente sancionador por entender que la conducta de la interesada era constitutiva de la infracción tributaria tipificada en el artículo 192 de la Ley General Tributaria, señalando que la asignación de las declaraciones aduaneras a cualquiera de los circuitos (verde, naranja o rojo) constituía una actuación administrativa conducente al reconocimiento, comprobación, investigación, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria. Por lo tanto, no podía considerarse que la interesada hubiera regularizado su situación de forma espontánea, siendo por tanto posible la imposición de sanciones administrativas.

El contribuyente mostró su disconformidad mediante la interposición de reclamación económico-administrativa que fue posteriormente estimada por el TEAR de Madrid. Contra la resolución emitida por el TEAR de Madrid, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT interpuso, en fecha 2 de junio de 2022, el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio objeto de la presente Resolución.

Pues bien, para resolver dicho recurso, el TEAC, recordando la regla general de irrevocabilidad de las declaraciones aduaneras y, la posibilidad de rectificación de las mismas en determinados supuestos y bajo el cumplimiento de determinadas condiciones, desestimó el recurso procediendo a exponer las distintas situaciones en las que se pueden encontrar los contribuyentes.

De esta manera, el TEAC considera que la solicitud de rectificación de una declaración a instancia del declarante antes de la concesión del levante de las mercancías únicamente puede considerarse como regularización voluntaria si la declaración ha sido asignada a circuito verde y no ha existido ninguna comprobación de la declaración por parte de las autoridades aduaneras.

Por otro lado, matiza que la solicitud de rectificación de una declaración a instancia del declarante realizada después de la concesión del levante de las mercancías, se considerarán como regularizaciones voluntarias, independientemente del circuito al que se hubiese asignado la mercancía, siempre sea efectuada antes de la notificación de un requerimiento para el cumplimiento de la obligación tributaria o de la notificación del inicio de un procedimiento de comprobación o investigación o de un procedimiento sancionador.

El link a dicha resolución se encuentra en el siguiente [enlace](#).

Resolución del TEAC del 24 de julio 2023 (R.G. 453/2023). El concepto de residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla a efectos de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, en aquellos supuestos en los que el desplazamiento a dichos territorios tiene carácter temporal por motivos laborales o de otra índole sin una particular vocación de permanencia o de arraigo

El supuesto de hecho de la presente Resolución contempla la situación de un contribuyente que, por motivos de índole laboral, prestó servicios en Ceuta y Melilla por periodos temporales durante los años 2016, 2017 y 2018.

En atención al criterio expuesto por el TS, en su Sentencia del 29 de septiembre de 2020 (STS 1219/2020, de 29 de septiembre de 2020), respecto al concepto de residencia habitual y efectiva en dichos territorios, el contribuyente procedió a instar la rectificación de sus autoliquidaciones por el IRPF correspondiente a dichos periodos incluyendo la correspondiente deducción por rendimientos obtenidos en Ceuta y Melilla.

En dicha Sentencia, el TS fijó como criterio que, en el supuesto de residentes en Ceuta o Melilla, la residencia del contribuyente debe interpretarse como presupuesto fáctico para la generación de la deducción, de suerte que los contribuyentes que, al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla, tienen derecho a la deducción en proporción al tiempo de su residencia en dichas ciudades.

De esta manera, a la hora de resolver el recurso extraordinario de alzada interpuesto por el contribuyente, el TEAC interpreta la Sentencia del TS previamente mencionada para concluir que el concepto de residencia habitual a efectos de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla no puede asociarse necesariamente a la vocación de permanencia en el tiempo o a un especial arraigo por parte del contribuyente. Concretamente, atendiendo a la finalidad del beneficio fiscal, que no es otra que compensar las desventajas de residir en dichos territorios, el TEAC considera que, para considerarse cumplido el concepto de residencia habitual y efectiva, basta con "residir o morar como realidad material y efectiva" en Ceuta o Melilla, entendida esta expresión como el mero vivir o residir temporalmente en dichos territorios con pernocta incluida.

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).

Resolución del TEAC de 24 de julio de 2023 (R.G. 4696/2023). IS. Entidades de nueva creación que realicen actividades económicas. Periodos impositivos en los que resulta de aplicación el tipo de gravamen reducido del 15%

La cuestión controvertida sobre la que resuelve el TEAC se centra en determinar si, para aquellas entidades de nueva creación a las que resulta de aplicación el tipo de gravamen reducido del 15 % en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, ex. artículo 29.1 de la LIS, debe considerarse que el término "el siguiente" se corresponde con aquel periodo impositivo en el que también se genera base imponible positiva o, por el contrario, en el periodo impositivo inmediatamente posterior al primer periodo impositivo en que la base imponible

resulte positiva, independientemente de que en aquel se genere o no base imponible positiva.

Como se ha señalado anteriormente, el precepto que recoge el tipo de gravamen reducido del 15% es el citado artículo 29.1 de la LIS, en el que se dispone lo siguiente: *“1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23 por ciento. [...] No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior”*.

En el supuesto de hecho sobre el que versa la resolución del TEAC, el contribuyente aplicó el tipo de gravamen reducido tanto en la autoliquidación del IS del ejercicio 2017 como en la del ejercicio 2019, ejercicios ambos en los que obtuvo una base imponible positiva. Como se desprende de la resolución, en el ejercicio 2018 la entidad obtuvo una base imponible negativa.

Ante esta situación, los órganos de gestión de la Administración tributaria iniciaron un procedimiento de comprobación limitada frente a la entidad en el que se concluyó que, como la entidad ya había tributado por el tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación en el ejercicio 2017, resultaba improcedente la aplicación de este en el ejercicio 2019, ejercicio segundo posterior al ejercicio 2017, procediendo así a practicar liquidación en la cual se le denegaba la aplicación del tipo de gravamen reducido en el ejercicio 2019. Así, la Administración entiende que del literal de la norma se desprende que el término “el siguiente” se refiere al período impositivo inmediato posterior al primero en el que se obtiene una base imponible positiva, siendo irrelevante a estos efectos el hecho de que en el siguiente período impositivo se obtenga una base imponible negativa o positiva.

No obstante, la entidad recurrió ante el TEAR dicha liquidación, alegando que del literal de la norma se debe entender que el tipo aplicable a la base imponible positiva lo será en los dos primeros ejercicios en los que se obtenga una base imponible positiva, indicando que resulta imposible aplicar el tipo reducido a los dos primeros ejercicios si en uno de ellos se obtiene base imponible negativa, pues no se aplicaría ningún tipo impositivo y además, se perdería su naturaleza de incentivo fiscal a la creación de empresas. El TEAR en su resolución estima las alegaciones de la entidad recurrente, decisión que, posteriormente, fue recurrida por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

Como ha quedado expuesto, lo que el TEAC debe resolver es una cuestión extremadamente concreta, que alcanza a la interpretación del tercer párrafo del artículo 29.1 de la LIS, esto es, qué se debe entender por *“en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente”*.

En este sentido, el TEAC comparte la postura de la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, principalmente sobre la premisa de que el TEAC considera que el artículo 29.1 de la LIS es heredero directo de la regulación recogida en la Disposición Adicional decimonovena del TRLIS y que fue incorporada a dicha Ley por medio del Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (tras su tramitación como proyecto de ley, se transformó en la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo). En el preámbulo de dicha Ley se recogía, en síntesis, que el tipo de

gravamen reducido del 15 % resultaba “aplicable en el primer período impositivo en que la base imponible de las entidades resulta positiva y en el período impositivo siguiente a este”.

Por tanto, el TEAC indica que, tal y como matiza el preámbulo de Ley 11/2013, este incentivo fiscal sería aplicable en el primer período impositivo en el que hubiera renta gravable “y en el período impositivo siguiente a este”.

De este modo, acuerda el TEAC estimar el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, unificando criterio en el sentido siguiente: *“El tipo impositivo reducido del Impuesto sobre Sociedades que pueden aplicar las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas sólo resulta de aplicación en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el período impositivo siguiente”*.

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).



Consultas DGT

Consulta vinculante de la DGT V1255-23, de 12 de mayo de 2023. Aplicación de BINs excluyendo el límite de compensación durante más de un ejercicio, por una entidad en proceso de liquidación

La entidad consultante, residente en España, es una sociedad de promoción inmobiliaria cuyo activo está compuesto principalmente por bienes inmuebles. La sociedad empieza a sufrir pérdidas que llevan eventualmente a una situación de insolvencia, por la cual considera necesario solicitar la declaración de concurso voluntario de acreedores.

Por causas ajenas a la voluntad de la compañía, parte del activo se procedió a vender en el ejercicio 2017 y el restante no se ha podido transmitir hasta el ejercicio 2018. Las correcciones valorativas registradas por la compañía, así como otras pérdidas sufridas han supuesto la generación de importantes cuantías de BINs en el IS.

A este respecto, la compañía plantea si el límite a la compensación de BINs (art.26 LIS) resultaría de aplicación en el caso de que la compañía llegase a obtener una base imponible positiva, a efectos del IS como consecuencia de la liquidación de la compañía en el marco del procedimiento concursal.

Como respuesta a la cuestión planteada, la DGT manifiesta que de acuerdo con el artículo 26.1 LIS, no resulta de aplicación el límite de la compensación de BINs en el período de extinción de entidad. No obstante, en el caso concreto de la consulta el proceso de liquidación se va a extender durante varios periodos impositivos. En este sentido, la DGT determina que se debe excluir la aplicación del límite de la compensación de BINs durante el periodo de liquidación concursal, aun cuando su extinción formal se produzca en un periodo impositivo posterior.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V1462-23, de 29 de mayo de 2023.
El requisito de mantenimiento del artículo 20.2.c) de la LISD no exige la continuidad de la actividad, sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó la reducción

La madre del consultante desarrollaba la actividad de arrendamiento de inmuebles y, entre los bienes que poseía, legaba los inmuebles afectos a la actividad de arrendamiento a sus hijos. Tras su muerte, sus hijos se aplicaron la reducción del 95 por ciento que establece el artículo 20.2.c) de la LISD y constituyeron una sociedad limitada a la que aportaron los bienes inmuebles heredados.

Actualmente, la sociedad limitada pretende reducir su capital para poder asignar al consultante y sus hermanos alguno de los inmuebles aportados en su día y que permanezcan en su patrimonio personal, de manera que explotarán alguno de los inmuebles de forma independiente, otros los seguirán explotando en proindiviso en régimen de comunidad de bienes y otros los dejarán sin arrendar. Así, el consultante se cuestiona si cualquiera de estas operaciones afectaría al requisito de mantenimiento de la inversión exigido por la LISD.

De acuerdo con la doctrina de la DGT y la sentencia del TS de 2 de junio de 2021, el requisito de mantenimiento de la LISD no exige la continuidad de la actividad, sino el mantenimiento del valor de adquisición sobre el que se practicó la reducción, pudiéndose materializar la reinversión en bienes inmuebles, acciones, fondos de inversión, depósitos bancarios u otros activos o productos financieros que se estimen convenientes.

Por lo tanto, la DGT concluye que en la medida en que las operaciones de aportación de los inmuebles a la sociedad de nueva creación y la reducción de capital suponen el mantenimiento en el patrimonio del consultante de la parte que legalmente le corresponde y, por ende, no deriva en una minoración sustancial del valor de la adquisición, no se entendería incumplido el requisito legal de la reducción aplicada.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V1605-23, de 6 de junio de 2023.
Aplicación del CDI entre España y Emiratos Árabes Unidos a una entidad domiciliada en una zona franca en Dubai y aplicación de la exención por doble imposición a los dividendos procedentes de dicha filial

La consultante (A), sociedad residente en España, participa en un 53,8460% en una filial domiciliada en la zona franca "Ali Free Zone Dubái", en Emiratos Árabes Unidos ("EAU"). En el escrito de consulta se indica que en la zona franca en la que reside la filial no existe un impuesto análogo al IS.

La DGT analiza la aplicación del CDI entre España y EAU, así como la exención para evitar la doble imposición prevista en el artículo 21 LIS para los dividendos repartidos por la filial de EAU a la entidad A.

En primer lugar, la DGT determina que para la aplicación del CDI entre España y EAU es necesario analizar el ámbito espacial y subjetivo del CDI. Así, el CDI no excluye de su ámbito de aplicación la zona franca de EAU (al contrario de lo que ocurre a efectos aduaneros, donde dichas zonas pueden considerarse fuera del territorio nacional), por lo que el hecho de que la sociedad tenga su domicilio en una zona franca no impide la aplicación del CDI.

Asimismo, el ámbito subjetivo del CDI circunscribe su aplicación a las sociedades constituidas y con sede de dirección efectiva en EAU; no siendo, por tanto, suficiente con tener su residencia fiscal en dicho territorio o encontrarse domiciliada en EAU.

Concluye la DGT que en la medida en que la filial hubiera sido constituida en EAU y tuviera su sede de dirección efectiva en dicho territorio (el cual incluye la zona franca), resultaría de aplicación el CDI entre España y EAU.

Por otro lado, a los efectos de la aplicación de la exención para evitar la doble imposición del artículo 21 LIS, la DGT determina que, en tanto que a la filial le resulta de aplicación el CDI entre España y EAU y es considerada residente en dicha jurisdicción, se presume cumplido el requisito de tributación mínima exigido por el artículo 21 LIS. Ello supone que, en la medida en que se cumplan el resto de requisitos previstos en el artículo 21 LIS (e.g., participación y periodo mínimo de tenencia), los dividendos percibidos por la consultante estarían exentos en un 95%.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).

**Consulta vinculante de la DGT V1624-23, de 8 de junio de 2023.
Cumplimiento de los requisitos para acceder a la exención del
artículo 4. Ocho. Dos) de la LIP en un grupo de sociedades
formado por una entidad holding que participa en una sociedad
que arrienda viviendas y en otra sociedad que arrienda locales**

El consultante se dedica al arrendamiento de viviendas a través de una sociedad limitada que cuenta con un empleado a jornada completa, cumpliéndose el resto de los requisitos para que la entidad no tenga la consideración de patrimonial.

No obstante, el consultante se plantea constituir una entidad holding que participe al 100 por cien en una sociedad A que arrienda viviendas y en una sociedad B que arrienda exclusivamente locales.

Con ocasión de la citada operación, el consultante se plantea si para mantener la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Dos de la Ley del IP respecto de las participaciones sociales en la entidad holding debe tener un empleado a jornada completa tanto en las entidades A y B, o si por el contrario el empleado debe estar contratado en la entidad holding, o si, en su caso, podría estar empleado por una sola de las filiales.

En primer lugar, la DGT establece que, para que el consultante pueda aplicar la exención en el IP respecto de las participaciones en la entidad holding, se deben cumplir las condiciones previstas en el artículo 4. Ocho. Dos de la LIP.

A los efectos del cumplimiento del requisito previsto en la letra a), esto es, que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, no se computaran las participaciones que la holding tenga en las participadas que supongan, al menos, el 5 por ciento de los derechos de voto, siempre y cuando se posean con la finalidad de dirigir y gestionar las participaciones, se disponga de medios materiales y personales suficientes y las participadas no tengan, a su vez, la consideración de entidades patrimoniales.

En lo que respecta al último de los requisitos (empleado contratado a jornada completa), la DGT se remite a reiteradas resoluciones en respuesta a consultas vinculantes (V0638-13, V0953-17 o V2513-18) en las que señaló que para que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica, debe tener al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Asimismo, en la

respuesta a la consulta vinculante V0984-16, en el supuesto de sociedades holding con sociedades inmobiliarias participadas dedicadas al arrendamiento, el requisito de contar con, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, debe cumplirse en cada una de las entidades participadas que se dediquen al arrendamiento.

A estos efectos, resulta clarificadora la doctrina del TEAC (RG 00/03979/2009, resolución de 30 de junio de 2010; RG00/00075/2009, resolución de 23 de marzo de 2011) en la que se establece que es necesario que el citado requisito se cumpla estricta, directa y exclusivamente por cada una de las sociedades cuya exención se pretende, sin que los mismos puedan entenderse cumplidos a través de una tercera sociedad que ejerza la labor de gestión.

Por lo tanto, la DGT termina concluyendo que, para que las participaciones en las entidades A y B no se computen como valores, a efectos de determinar si la entidad holding cumple con el requisito previsto en la letra a) del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP, es necesario que cada una de las entidades cumpla de forma independiente el requisito de tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, previsto en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V1697-23, de 13 de junio de 2023. Sujeción al IP y al ITSGF, así como determinación de la base imponible, por parte de una persona física residente en el Reino Unido y titular de la totalidad de la participación en los fondos propios de una entidad residente en un estado que no tiene CDI firmado con España y que participa, de forma indirecta, en una sociedad residente en España cuyo activo está compuesto, en más del 50 por ciento, por bienes inmuebles

El consultante es una persona física residente en el Reino Unido titular de la totalidad de la participación en los fondos propios de una entidad residente en un estado con el que España no tiene firmado un convenio para evitar la doble imposición. Mediante esta entidad, se participa de forma indirecta, a través de varias sociedades, en una sociedad residente en España cuyo activo está compuesto en más del 50 por ciento por bienes inmuebles situados en territorio español.

A estos efectos, el consultante se plantea si está sujeto al IP y al ITSGF y, en caso afirmativo, cómo debería de proceder a la determinación de la base imponible en aplicación de las reglas de valoración previstas en el artículo 16 de la LIP.

En la medida en que el consultante es residente en el Reino Unido, la DGT parte de la aplicación del CDI entre España y Reino Unido para fundamentar su contestación.

En este sentido, de acuerdo con el apartado 4 del artículo 21 del CDI, España tiene potestad para gravar, de acuerdo con su legislación interna, la parte del patrimonio de la consultante constituida por participaciones en una sociedad no residente, a través de la cual participa indirectamente en una sociedad residente en España titular de bienes inmuebles situados en territorio español, si el valor de la entidad de cuyas participaciones es titular directo procede, en más de un 50 por ciento, de los mencionados inmuebles.

Por otro lado, el artículo 5. Uno de la LIP establece en la letra b) que son sujetos pasivos del IP por obligación real, cualquier persona física por los bienes y derechos

de que sea titular cuando los mismos estén situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. A tales efectos, se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

En lo que respecta a la base imponible, la DGT se remite a lo dispuesto en el artículo 21.4 del CDI que determina que se puede sujetar todo el patrimonio de la sociedad española y no solo el correspondiente a los bienes inmuebles situados en España. Por lo tanto, de acuerdo con el artículo 21.4 del CDI y el artículo 9 de la L IP, la base imponible se determinará según lo dispuesto en el artículo 16 de la LIP, que recoge las reglas de valoración de los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, debiendo ser la entidad cuya participación ostenta el consultante de forma directa la que debe ser objeto de valoración.

En segundo lugar, la DGT se pronuncia acerca de la sujeción del consultante al ITSGF. De conformidad con el artículo 3 de la Ley 38/2022, por la que se crea el ITSGF, constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3 millones de euros. Asimismo, dicho precepto establece que son sujetos pasivos del impuesto los que lo sean del IP y que, para la determinación de la base imponible del ITSGF, resultarán de aplicación las reglas del capítulo IV de la LIP.

Como consecuencia, de acuerdo con el artículo 5. Uno b) de la LIP, en la medida en que el consultante es titular de la totalidad de los valores representativos de la participación en fondos propios de una sociedad no residente, si los inmuebles situados en España constituyen, de forma indirecta, al menos el 50 por ciento del valor del activo de la entidad, el consultante estará sujeto al ITSGF por obligación real.

Por lo que se refiere a la base imponible del ITSGF, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3. Ocho de la LIP, estará compuesta por el valor de las participaciones de las que es titular directo el consultante, que se determinará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 de la LIP, debiendo ser la entidad cuya participación ostenta el consultante de forma directa la que debe ser objeto de valoración.

Puede consultar la consulta en el siguiente [enlace](#).

**Consulta vinculante de la DGT V1755-23, de 15 de junio de 2023.
Fusión transfronteriza intracomunitaria a la que se le aplica el
régimen de neutralidad fiscal en la que se consideran
incumplidos los requisitos de aplicación de la reserva de
capitalización al no existir un EP en España que se subroga en
las obligaciones de cumplimiento de dichos requisitos**

La entidad consultante (entidad B) -residente fiscal en España- y la entidad residente en Francia (entidad V), participadas conjuntamente por dos socios personas físicas, prevén realizar una operación de fusión transfronteriza intracomunitaria a través de la cual, la entidad V absorbería a la entidad B, que se disolvería sin liquidación.

En el escrito de consulta se indica que, la entidad B ha aplicado beneficio de la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 LIS en los ejercicios anteriores y que tras la operación de fusión, no se prevén que se afecten activos de la entidad B a un EP en España.

Entre otras cuestiones, la DGT analiza el impacto de la fusión planteada con respecto a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 LIS. A este respecto, la DGT determina que la aplicación del beneficio de la reserva de capitalización exige el cumplimiento de dos requisitos: (i) el mantenimiento del incremento de los fondos propios de la entidad durante un plazo de 5 años; y, (ii) la dotación y el mantenimiento de una reserva indisponible durante 5 años del importe de la reducción.

A estos efectos, no se consideraría dispuesta la reserva indisponible dotada, entre otros, cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal. A estos efectos, la DGT aclara que será necesario que la entidad V se subrogue en las obligaciones correspondientes a dicha reserva, pendientes de cumplimiento, por parte de la entidad B.

Dado que, tras la operación de fusión planteada, la entidad V no contaría con ningún EP en España que pueda subrogarse en las obligaciones relativas a los dos requisitos anteriormente mencionados y, que la entidad B se disolvería antes del transcurso del plazo de 5 años, la DGT concluye que la entidad B incumpliría los requisitos previstos en el artículo 25.1.a) y b) LIS. Por consiguiente, la entidad B tendría la obligación de integrar la cuota íntegra correspondiente al beneficio fiscal aplicado en periodos anteriores, junto con los correspondientes intereses de demora.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V1828-23, de 26 de junio de 2023. Limitación a la compensación de BINs con rentas positivas que se generen en periodos impositivos siguientes

La consulta versa sobre la potencial aplicación de la limitación a la compensación de BINs generadas en los ejercicios 2003 a 2009 en la entidad A. Los consultantes son padre e hijo, PF1 y PF2, que ostentan el 100% de participación en la Sociedad A. Dichas participaciones se adquirieron en octubre de 2014 mediante compraventa en la que PF2 (hijo) adquirió el 95,11% de participaciones a su padre (PF1) y, a su vez, PF1 adquirió el 4,89% de participaciones a su otro hijo, PF3. Durante los años de generación de BINS, la participación en el capital social por parte de PF1 fue siempre superior al 25% y siempre, hasta la actualidad, el capital social ha estado controlado en su totalidad por la familia (en concreto, por PF1, PF2 y PF3).

En primer lugar, la DGT se pronuncia sobre la normativa que resulta de aplicación al supuesto de hecho. En este sentido, con base en el criterio establecido en consultas vinculantes previas, entre otras, las consultas V3284-19 y V2178-19, en la medida en que la adquisición de la participación mayoritaria del capital social con pérdidas se produce con anterioridad en vigor de la LIS (adquisición en octubre de 2014), no resultará de aplicación la limitación del artículo 26.4 LIS, sino que será aplicable la limitación a la compensación de BINS del artículo 25.2 del TRLIS.

Así, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 25 del TRLIS, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición si la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiera sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas con posterioridad al periodo impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas, si, con carácter previo, tal persona o

entidad o conjunto de personas o entidades vinculadas no poseían una participación de, al menos, el 25%.

A estos efectos, se ha de tener en cuenta que PF1, PF2 y PF3 están vinculadas en los términos establecidos en el artículo 18.2 c) de la LIS y que en los periodos impositivos en los que se generaron las BINs ya se poseía por parte de PF1 y PF2 una participación superior al 25% (en concreto, se ostentaba el 95,11%) en la Sociedad A.

Por ello, la DGT concluye que las BINs generadas en los periodos entre 2003 y 2009 por la Sociedad A serán compensables con las rentas positivas de ejercicios posteriores, sin verse reducidas dichas bases imponibles negativas conforme al artículo 25.2 del TRLIS.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V1855-23, de 27 de junio de 2023. Amortización separada de una instalación fotovoltaica y su estructura soporte

La entidad consultante pretende desarrollar un proyecto de instalación fotovoltaica compleja, compuesta por dos partes: la estructura que soportará la instalación y la propia instalación de placas fotovoltaicas.

Dicha instalación fotovoltaica se asentará sobre una parcela y no se ubicará directamente en el suelo, sino que se elevará a cinco metros de altura. La vida útil estimada de la estructura que soportará la instalación es de 100 años, superando la prevista para la instalación solar.

De la tabla de coeficientes de amortización lineal previstos en la LIS, la consultante considera que la estructura que soportará la instalación podría estar clasificada en el concepto de "edificios industriales". A su vez, plantea la posibilidad de clasificar la instalación de placas fotovoltaicas en la categoría de "centrales renovables".

Concretamente, la consultante se cuestiona si, a efectos de la amortización, es posible considerar de forma separada los elementos de inmovilizado material destinados a la estructura que sostendrá elevada la instalación, de la propia instalación productora de energía eléctrica fotovoltaica y si los periodos máximos de amortización de cada una; primera de 68 años y segunda de 30 años, pueden considerarse correctos frente a la Administración Tributaria.

La DGT, remitiéndose a la NRV 2ª del PGC y al apartado 3.8 de la norma tercera de la Resolución de 1 de marzo de 2013 del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, señala que, *"en aquellos casos en los que un activo esté formado por partes separables por naturaleza que presenten una vida útil diferente y siempre que esas partes sean significativas, se deberá amortizar por separado cada una de ellas según lo establecido en la normativa contable aplicable, es decir, atendiendo a su vida útil y teniendo en cuenta la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarles"*.

Por el contrario, en caso de conjuntos de elementos patrimoniales ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, procederá la amortización conjunta de todas sus partes.

Por lo tanto, siempre que se puedan identificar y separar los distintos componentes de la instalación fotovoltaica por medio de los justificantes adecuados, resultaría posible aplicar para cada uno de ellos, de forma independiente, los coeficientes de amortización fiscal específicos que contemplan las tablas.

Teniendo en cuenta lo anterior, concluye la DGT que la estructura que soportará la instalación puede considerarse comprendida en la categoría de “Resto instalaciones” (por no tener la naturaleza propia de edificio industrial), cuyo coeficiente de amortización lineal máximo es del 10% y su periodo de amortización máximo es de 20 años, mientras que la instalación fotovoltaica puede considerarse comprendida dentro de las “centrales renovables” (en la medida en que constituye una central renovable la instalación donde se produce energía eléctrica por medio de la energía solar fotovoltaica), cuyo coeficiente de amortización lineal máximo es del 7% y su periodo de amortización máximo es de 30 años.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V1859-23, de 27 de junio de 2023. Deducibilidad a efectos del IS de un deterioro de crédito frente a una entidad vinculada en el momento en que se dé de baja contable el derecho de crédito de manera definitiva

La entidad consultante (entidad X) es titular de un derecho de crédito contra una sociedad vinculada con sede en Ucrania, la entidad Y. Dicha entidad X contabiliza una pérdida por deterioro del crédito desde el momento en que se constata la inviabilidad del cobro, toda vez que la sociedad ucraniana ha desaparecido. Al pertenecer ambas entidades al mismo grupo en el sentido del artículo 42 del CCom., la pérdida registrada por X ha sido ajustada en la base imponible. Ante la imposibilidad de recuperar total o parcialmente el citado crédito, la entidad ha procedido a dar de baja contablemente el crédito concedido.

La consultante se cuestiona la deducibilidad en el IS de la pérdida del crédito contra la entidad Y que ha resultado definitivamente incobrable y que se ha dado de baja contablemente.

Señala la DGT que, dado que se trata del deterioro de un crédito adeudado por una sociedad vinculada, dicho gasto no tendrá la consideración de fiscalmente deducible en la medida en que nada indica que la entidad Y se encuentre en situación de concurso ni que se hubiere producido la apertura de la fase de liquidación judicial de la sociedad deudora, en Ucrania, en los términos señalados en el artículo 13.1.2º de la LIS.

Por ello, en tanto no se inicie, respecto de la sociedad Y, un procedimiento concursal y no se inicie la apertura de la fase de liquidación por el juez, el deterioro de valor del crédito no será fiscalmente deducible, salvo que, finalmente, la entidad consultante dé de baja su derecho de crédito, de manera definitiva, de acuerdo con la normativa contable aplicable, en la cuantía que hubiere resultado incobrable.

Por lo tanto, en el ejercicio en que proceda registrar la baja definitiva del derecho de crédito frente a Y al no cumplirse el criterio de reconocimiento contable de los activos, regulado en el apartado 4º del Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la Primera Parte del Plan General de Contabilidad, deberá revertir el ajuste extracontable positivo practicado en el ejercicio en el que se dotó contablemente el deterioro.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V1882-23, de 29 de junio de 2023. Operación de reestructuración en sede de un grupo de consolidación fiscal

El supuesto de hecho de la consulta vinculante consiste en determinar las consecuencias para un grupo de consolidación fiscal derivadas de una operación de fusión en la que la entidad absorbida es la dominante del grupo.

En este caso, la consultante X, dependiente de un grupo fiscal, se encuentra participada en un 82% por la entidad Y, de nacionalidad española y dominante del grupo, y en un 18% por la sociedad Z.

A su vez, el activo principal de la consultante (X) está compuesto por su participación en A, B y C, siendo adicionalmente titular de un 85,3% del capital social en D y de un 70% del capital de E (todas ellas pertenecientes al grupo de consolidación salvo D y E, en las cuales no hay una participación indirecta por parte de Y superior al 75%). Se pretende llevar a cabo una fusión inversa en la que X absorbería a Y (dominante).

Se plantea:

- ▶ La aplicación del régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII a la operación de reestructuración (fusión inversa) en la que X absorbe a Y.
- ▶ Implicaciones que se derivarían en el régimen especial de consolidación fiscal para el grupo fiscal como consecuencia de la fusión.

Respecto a la primera cuestión que se consulta, la DGT resuelve determinando que en caso de que la operación de fusión planteada cumpla con los requisitos mercantiles (artículos 22 y siguientes de la Ley 3/2009) y los términos fiscales (artículo 76.1 LIS) establecidos en la norma, dicha operación puede acogerse al régimen especial siempre y cuando se sustente en motivos económicos válidos.

Por otro lado, en relación con las implicaciones que se derivan para el grupo de consolidación fiscal, la DGT se pronuncia sobre las siguientes cuestiones.

En primer lugar, se señala que la extinción de la entidad absorbida Y (dominante del grupo de consolidación) determina la conclusión de su periodo impositivo, finalizando, asimismo, el periodo impositivo del grupo, sin que ello suponga el cierre del ejercicio mercantil de las dependientes.

Por otra parte, la DGT señala que la realización de la operación de fusión planteada determina la extinción del grupo fiscal. En este sentido, se señala que la extinción se entenderá producida en la fecha de inscripción de la escritura de fusión en el Registro Mercantil (que se retrotrae a la fecha del asiento de presentación), debiendo presentarse las correspondientes declaraciones tributarias en relación con dicha finalización.

No obstante, en el caso planteado, la extinción del grupo fiscal conlleva los efectos establecidos en el artículo 74.3 LIS.

Asimismo, en base al principio de subrogación tributaria, la entidad a la que se le atribuyan los valores de las dependientes (X), se subroga en la posición de dominante del grupo de consolidación (Y). Por lo que en este caso, el nuevo grupo quedará formado por la entidad X (como dominante) y las dependientes de X (A, B y C), siendo el primer periodo impositivo del nuevo grupo el comprendido entre la fecha de extinción del anterior grupo y la fecha de finalización del periodo impositivo de la nueva entidad dominante.

Adicionalmente, indica la DGT que, dado que en este caso el grupo fiscal queda formado por las sociedades que formaban el grupo extinguido, los acuerdos adoptados por las sociedades que fueron comunicados a la Administración siguen siendo válidos, sin necesidad de adoptar nuevos acuerdos, por lo que conservarían en mismo número de grupo fiscal. Sin embargo, en el primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición del grupo, la nueva entidad dominante deberá comunicar a la Administración la composición del grupo fiscal para dicho período y los cambios sufridos respecto al anterior.

Finalmente, la DGT determina que, en cuanto a D, que no formaba parte del grupo fiscal, se integraría en el mismo en el periodo impositivo inmediato siguiente al primero en el que X tiene la condición de dominante siempre que no haya causas de exclusión (art 58.4 LIS). Por lo que D deberá acordar la aplicación del régimen de consolidación fiscal dentro del plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que deba tributar en el régimen de consolidación fiscal.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V1898-23, de 29 de junio de 2023. Incompatibilidad en el ejercicio de las funciones directivas de una sociedad y de gestión de la actividad de arrendamiento de la citada sociedad, a los efectos del acceso a la exención del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP

La consultante posee el 100 por cien de las participaciones de una sociedad limitada dedicada al arrendamiento de inmuebles de la que no percibe ningún tipo de remuneración. Su hija ostenta el cargo de administradora única de la sociedad, siendo este cargo no retribuido, y de gerente, teniendo un contrato laboral a jornada completa y percibiendo, por el desempeño de este último cargo, el 100 por cien de sus ingresos por rendimientos del trabajo y actividades económicas.

La consultante pretende donar la nuda propiedad de la totalidad de las participaciones en la citada entidad a sus tres hijos y se cuestiona si se cumplen las condiciones del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP para la exención de las participaciones en el IP.

De acuerdo con el apartado a) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, para determinar si la sociedad de la consultante tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, o si efectivamente llevaba a cabo una actividad económica y, por ende, se entiende cumplida la primera condición de acceso a la exención, habrá que estar a lo dispuesto en la LIRPF. Así, y de acuerdo con la doctrina de la DGT, para que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica, debe tener al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, con independencia de que la persona empleada sea un familiar.

La DGT establece que, dado que la LIRPF y la doctrina establecen la necesidad de la existencia de un contrato laboral a jornada completa para que el arrendamiento de inmuebles se considere actividad económica, no es posible compatibilizar las funciones directivas con las funciones de gestión del arrendamiento de bienes inmuebles. Por tanto, la DGT concluye que, en la medida en que parece que las funciones que desempeña la hija de la consultante en la entidad implican el ejercicio de las funciones propias de dirección en la sociedad, no será posible el acceso a la exención de las participaciones en el IP por no cumplirse todos los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, en concreto, la condición del apartado a).

Puede consultar la consulta en el siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V2214-23, del 27 de julio de 2023.
No califica como ventaja fiscal el mero diferimiento en la tributación de las rentas puestas de manifiesto en el seno de una operación de reestructuración acogida al Régimen de Neutralidad Fiscal

En el caso planteado, la consultante, persona física residente fiscal en España, tiene la intención de aportar las participaciones de la sociedad A, de las que es propietaria en un 60 por ciento, a una holding -sociedad B- en la que participa íntegramente, ambas residentes en España. Una vez realizada dicha aportación, la sociedad A tiene intención de repartir, transcurridos dos años, un dividendo a la sociedad B, que se acogerá a la exención del art. 21 LIS.

Conforme a lo señalado en la consulta, la participación que actualmente posee la consultante en la sociedad A tendría importantes plusvalías tácitas que harían que la aplicación del régimen general del Impuesto a la aportación objeto de la consulta diese lugar a una ganancia patrimonial significativa. Dichas plusvalías no tributarían (se diferiría su tributación) en caso de aplicarse el régimen FEAC de neutralidad fiscal.

En este contexto, se plantean dos preguntas: (i) si tiene la consideración de “ventaja fiscal” el diferimiento de la tributación de las plusvalías tácitas de las participaciones de A aportadas inherente a la aplicación del régimen de neutralidad fiscal (FEAC) regulado en la LIS; (ii) si, en caso de que la Administración tributaria considerase no aplicable el régimen FEAC, debería liquidar a la consultante solamente el importe de los dividendos distribuidos por A (los beneficios no distribuidos acumulados antes de la aportación) o si, por el contrario, también se deberían hacer tributar las plusvalías tácitas de las participaciones de A aportadas.

A modo introductorio, la DGT recuerda que, cuando el objetivo principal que se persiga con la operación de reestructuración sea lograr una ventaja fiscal, no resultará de aplicación el régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS. En tal caso, deberá eliminarse la ventaja fiscal perseguida en los términos previstos en el párrafo segundo del reproducido artículo 89.2 de la LIS.

Ahora bien, trayendo a colación la sentencia del TJUE (asunto *Europark* C-14/16), así como en las sentencias del Tribunal Supremo 1503/2022, de 16 de noviembre de 2022, y 463/2021, de 31 de marzo de 2021, la DGT confirma que: (i) los motivos económicos válidos no constituyen un requisito *sine qua non* para la aplicación del régimen especial, sino que su ausencia constituye una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal; (ii) la obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento, puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, siendo la ventaja fiscal prohibida, distinta del propio diferimiento fiscal, la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación, más allá de otros motivos económicos.

Con base en los anteriores pronunciamientos, la DGT señala que sólo podrá regularizarse la ventaja fiscal perseguida cuando haya quedado acreditado que la operación realizada tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal debiendo eliminarse, en consecuencia, los efectos de la referida ventaja fiscal, distinta al mero diferimiento de las rentas generadas inherente al propio Régimen especial.

Así pues, en el contexto de una comprobación tributaria, se concluye que, en la hipótesis de negarse la aplicación del régimen FEAC, la ventaja fiscal regularizable no sería el propio diferimiento de la plusvalía latente de las acciones o participaciones aportadas, sino el posterior tratamiento fiscal favorable obtenido como consecuencia de la operación de reestructuración, que en este caso -a la luz de la consulta- parecería ser la aplicación del art. 21 LIS al reparto del dividendo que se planea realizar dos años después de la aportación.

Puede consultar la consulta en el siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V2200-23, de 26 de julio de 2023. Consideración de entidad patrimonial a los efectos de aplicar de la exención por doble imposición a los dividendos

La entidad consultante, es una entidad holding que tiene como actividad principal la gestión, compraventa y análisis técnicos de todo tipo de instalaciones de energías renovables, así como la promoción, comercialización y explotación de parques solares fotovoltaicos a través de varias sociedades vehículo (en adelante, “SPVs”) de las que es socio único, que tramitan y promueven proyectos fotovoltaicos en España.

Todas las SPVs se encuentran actualmente en una fase de promoción o desarrollo, no habiéndose iniciado en ningún caso la construcción, ni habiéndose obtenido las licencias pertinentes ante las distintas administraciones. Así, las SPVs se encuentran en fase de promoción (e.g., labores de prefactibilidad y contratación de suelos para los proyectos, tramitación y legalización de las instalaciones y obtención de todos los permisos, licencias y autorizaciones para la construcción de los parques solares, entre otros).

La consultante desempeña la actividad económica propia de una sociedad holding, esto es, analizar oportunidades de inversión en el sector de energías renovables, así como realizar y liquidar inversiones en sociedades dedicadas a la explotación de instalaciones de generación.

Por su parte, las SPVs, durante la etapa de tramitación y legalización de los proyectos, no cuentan con medios personales propios para el ejercicio de dicha actividad económica, al haberse optado durante esta etapa por la externalización de todos los trabajos. Una vez iniciada la fase de construcción y explotación (posteriores a la fase de promoción), se prevé la incorporación de personal propio en las SPVs. De esta manera, los medios materiales y humanos de las SPVs para el ejercicio de la actividad administrativa de desarrollo de parques solares, provienen de la entidad consultante o en su caso, los proveedores que esta haya seleccionado.

La consultante planea la venta de sus participaciones en las SPVs, una vez que a los proyectos que desarrollan las SPVs se les hayan concedido los derechos de acceso a la red eléctrica para la instalación de una planta de generación eléctrica, pero con anterioridad a que el proyecto alcance el estado “*Ready to Build*” (RTB), es decir, cuando se cuenten con todos los permisos, licencias y autorizaciones para construir la planta solar fotovoltaica.

Así, el valor de las participaciones es un valor contingente, precisamente por la imposibilidad de conocer el resultado de los expedientes objeto de tramitación, y está generalmente integrado por una parte fija y otra parte variable, que en todo caso dependerá de que se alcance el estado RTB con independencia de su importe concreto (dependiente a su vez de las inversiones por determinar y los costes futuros de explotación).

La consultante plantea al centro directivo si a la transmisión de las SPVs le resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 21 LIS (con especial referencia a su potencial consideración como entidades patrimoniales en los términos del artículo 5.2. LIS, lo que impediría la aplicación de la exención) así como la imputación temporal de los ingresos derivados de la venta.

La DGT trae a colación diversas sentencias y resoluciones cuyo criterio común exige, a los efectos de determinar si se ha producido o no el inicio de una actividad económica, que deberán tomarse en consideración todos los elementos de hecho concurrentes, sin que pueda atribuirse una particular trascendencia a ninguno uno de ellos tomado de forma aislada.

De esta forma, apoyándose en las actividades enunciadas anteriormente que se enmarcan en la actividad de promoción, la DGT concluye que las SPVs no tendrían la consideración de entidades patrimoniales a los efectos del artículo 5.2. LIS, ya que sus elementos estarían afectos al desarrollo de una actividad económica, actividad que se ha visto iniciada con la propia actividad de promoción realizada.

La DGT cita específicamente las siguientes actividades a estos efectos; (i) la búsqueda de terrenos aptos para acoger un proyecto solar fotovoltaico (incluyendo en esta actividad, entre otras, la subcontratación con terceros independientes de la búsqueda de tales terrenos, (ii) la fijación de los estándares a reunir por los terrenos fotovoltaicos, (iii) la realización de estudios topográficos, (iv) la búsqueda de información sobre los terrenos, (v) la realización de análisis de viabilidad técnico económica de los terrenos (incluyendo un análisis técnico, medioambiental y de viabilidad), (vi) la negociación de los contratos de arrendamiento o derecho de superficie para el desarrollo de la actividad, (vii) la interconexión a la red, (viii) la realización de un proyecto de impacto medioambiental, (ix) y la identificación y gestión de todos los permisos y licencias necesarios para la construcción del parque.

Confirma también expresamente la DGT que tratándose de un grupo del artículo 42 del Código de Comercio, el concepto de actividad económica en las SPVs se determinará tomando en consideración a todas las entidades integrantes del mismo (incluyendo por tanto, la consultante).

En consecuencia, la entidad consultante podrá aplicar la exención del artículo 21 LIS (cumpliéndose el resto de requisitos pertinentes) respecto de la renta positiva derivada de la transmisión de su participación en las entidades SPVs, en la medida en que, atendiendo al relato fáctico expuesto, existe una ordenación, por cuenta propia, de medios de producción o de recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado.

Con respecto a la imputación temporal de los ingresos derivados de la venta, en sus componentes fijo y variable, la renta correspondiente con la parte fija del precio pactado formará parte de la base imponible del IS en el periodo en que se produzca su devengo, con independencia de la fecha de cobro.

Respecto a la parte variable, en la medida que la misma dependa de unos hechos futuros inciertos cuya mejor estimación no es posible realizar en el momento de la transmisión (ya que de lo contrario se produciría su devengo en el momento que pudiera producirse su estimación), la renta correspondiente a la parte contingente se integrará en la base imponible del período impositivo en que se produzcan tales hechos futuros.

Puede consultar la consulta en el siguiente [enlace](#).



Consultas del ICAC

BOICAC N° 134/2023 Consulta 4. Ejercicio en el que debe contabilizarse una reducción de capital acordada en un ejercicio e inscrita en el siguiente

La entidad consultante se cuestiona en qué ejercicio debe contabilizarse una reducción de capital realizada mediante la devolución de aportaciones en especie, teniendo en cuenta que la operación se acuerda en un ejercicio y la elevación a público e inscripción en el Registro Mercantil se produce en el siguiente.

En el caso planteado, la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie (inmuebles) se acuerda por parte de los socios en noviembre de 2022, mientras que los acuerdos se elevan a público en febrero del ejercicio 2023 y se inscriben en el Registro Mercantil tres días después.

El ICAC, remitiéndose al artículo 36 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, establece que la operación descrita debe registrarse en el balance del ejercicio en que se acuerda por la Junta General, *“siempre que la escritura pública en la que se refleje dicho acuerdo se inscriba en el Registro Mercantil antes de que se formulen las CCAA de ese ejercicio, dentro del plazo establecido en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital”*.

Por lo tanto, en este caso la reducción de capital social debe registrarse contablemente en el ejercicio 2022 siempre y cuando la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de reducción se haya realizado antes de la formulación de las cuentas anuales de dicho ejercicio y esté dentro del plazo legalmente establecido para su formulación.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).



Otras cuestiones de interés

El Marco Inclusivo de la OCDE emite una declaración informativa del progreso en BEPS 2.0.

El 12 de julio de 2023, tras la 15ª reunión del Marco Inclusivo OCDE/G20, la OCDE publicó una [declaración](#) que refleja el acuerdo alcanzado por 138 de las 143 jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo sobre los elementos restantes del Proyecto BEPS 2.0. Dicha declaración fue entregada a los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G20 en su reunión de Gandhinagar, India, los días 17 y 18 de julio.

Los resultados reflejados en dicha declaración profundizan en la aplicación simplificada y racionalizada de las normas sobre precios de transferencia a determinadas actividades de comercialización y distribución ([Importe B del Primer Pilar](#)) y una Norma de Sujeción a Tributación que permitirá a los países en desarrollo actualizar los tratados fiscales bilaterales para "devolver impuestos" cuando determinados ingresos intragrupo estén sujetos a una imposición nominal baja o nula en otra jurisdicción.

El Informe también destaca los avances en las iniciativas sobre fiscalidad y desarrollo y la [agenda sobre transparencia fiscal](#), con una gama de iniciativas específicas previstas para acelerar el progreso en áreas identificadas por los países en desarrollo como prioridades clave.

Asimismo, el Informe expone los últimos avances en el Marco de Información sobre [Criptoactivos](#) y la Norma Común de Información modificada, así como nuevos análisis sobre la mejora de la transparencia fiscal internacional en el sector inmobiliario.

Para más información al respecto, pueden consultar las alertas preparadas por [EY](#) y la [OCDE](#).

La OCDE lanza un nuevo documento de consulta pública sobre el Importe B del Pilar I

El pasado 17 de julio de 2023, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico publicó diversos documentos técnicos centrados en el Proyecto BEPS 2.0. Entre ellos, lanzó un documento de [consulta pública](#) sobre el Importe B del Pilar

I, que simplifica la aplicación del principio de plena competencia a las actividades de distribución y comercialización.

En este caso, no existen umbrales monetarios para determinar el ámbito de aplicación del Importe B, ya que este pretende abarcar tanto los acuerdos de compraventa como los de agencia y pretende excluir las ventas al por menor sustanciales y la comercialización o distribución de productos básicos. Sin embargo, la consulta refleja la intención de incluir la distribución al por mayor de productos digitales.

Para la fijación de precios con arreglo al Importe B, el Método del Margen Neto Transaccional se considera el método más adecuado (moderado por el coeficiente Berry), pero las autoridades tributarias y los contribuyentes pueden abogar por el método del precio comparable no controlado utilizando comparables internos.

Al no estar sujeto a un umbral de ingresos, el Importe B previsiblemente tendrá una gran aplicabilidad, por lo que se recomienda a las Compañías iniciar el análisis de su potencial impacto. El objetivo es que el Marco Inclusivo apruebe y publique un informe final sobre el Importe B a finales de año para que pueda incorporarse a las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE en enero de 2024, lo cual podría dar lugar a distintas interpretaciones en cada jurisdicción.

Para más información al respecto, pueden consultar las alertas preparadas por [EY](#) y la [OCDE](#).



Novedades fiscales de otras jurisdicciones

Países Bajos publica un nuevo Decreto en materia de fiscalidad internacional

El nuevo Decreto, que entró en vigor el pasado mes de junio de 2023, incorpora novedades en materia del Impuesto de Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, retenciones en materia de dividendos y Derecho fiscal internacional.

En particular, incluye una guía explicativa acerca de la aplicación de los CDIS suscritos por Países Bajos y de las disposiciones de normativa doméstica en materia de eliminación de la doble imposición, con el objeto de otorgar una mayor seguridad jurídica en el ámbito de la tributación internacional.

Dentro de las novedades introducidas por el Decreto, cabe destacar, entre otras:

- ▶ Las aclaraciones realizadas en materia de residencia fiscal, de modo que la regla sobre “ficción de residencia” o “*residency fiction*” en Países Bajos – en el caso de entidades que hayan sido constituidas con arreglo a la normativa de Países Bajos- no debe aplicarse a las conversiones con continuación de la entidad jurídica extranjera.
- ▶ Las aclaraciones realizadas a la interacción entre la cláusula antiabuso específica (“PPT”) contenida en el Instrumento Multilateral (“MLI”) y las disposiciones antiabuso domésticas.
- ▶ Consideración de las plantas eólicas como establecimientos permanentes si la actividad realizada por las mismas califica como actividad empresarial.

Para mayor detalle, por favor ver la alerta preparada por [EY](#).

Últimas novedades en la implementación del CbCR público para empresas multinacionales: Irlanda y Luxemburgo

Irlanda y Luxemburgo introducen nuevas disposiciones en su legislación doméstica para implementar la Directiva (UE) 2021/2101 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2021, que introduce la obligación de elaboración y presentación de un *Country by Country Reporting* (“CbCR”) para empresas multinacionales con unos ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros en cada uno de los dos últimos ejercicios.

A través de la presentación y publicación del CbCR, las compañías multinacionales deberán hacer públicos, para cada una de las jurisdicciones, los impuestos sobre sociedades pagados, el desglose de los beneficios e ingresos obtenidos, y el número de empleados en cada jurisdicción.

Esta obligación de información será efectiva para los ejercicios que comiencen a partir del 22 de junio de 2024.

Para mayor detalle, por favor ver las alertas preparadas por [EY Luxemburgo](#) / [EY Irlanda](#).

Arabia Saudí prorroga la amnistía fiscal hasta el 31 de diciembre de 2023

El 20 de marzo de 2020, la Autoridad Fiscal y Aduanera saudí ("ZATCA"), anunció el primer programa de amnistía fiscal con el objeto de mitigar los efectos económicos y financieros del COVID-19. Este programa, que ya se había prorrogado hasta el 31 de mayo de 2023, se extenderá hasta el 31 de diciembre de 2023.

La amnistía establece, entre otras, la exención en la aplicación de multas y sanciones relacionadas con ciertos impuestos:

- ▶ Las derivadas del incumplimiento de los plazos de registro en relación con todas las materias fiscales.
- ▶ Las multas por demora en el pago y en la presentación de la declaración de la renta en virtud de todas las leyes y reglamentos fiscales.
- ▶ Las derivadas de correcciones en la declaración del IVA.
- ▶ Las demoras en el pago tras la finalización del periodo voluntario aprobado por la ZATCA.
- ▶ Derivadas de infracciones de evasión fiscal, incluido el registro tardío, el retraso en el pago y las modificaciones de declaraciones.

Para poder optar a la amnistía fiscal, los contribuyentes deberán estar correctamente inscritos en el sistema fiscal saudí y haber presentado todas las declaraciones fiscales pendientes, junto con sus respectivas deudas tributarias, ante la ZATCA.

Para mayor detalle, por favor ver la alerta preparada por [EY](#).

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIN	Base imponible negativa
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CbCR	Country-by-Country Reporting
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CE	Comisión Europea
DGT	Dirección General de Tributos
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
DT	Disposición Transitoria
EP	Establecimiento Permanente
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IDSD	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITF	Impuesto sobre las Transacciones Financieras
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
ITSGF	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley General Tributaria
LIDSD	Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIS	Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
MC	Modelo de Convenio
NRV	Norma de Registro y Valoración
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
PGC	Plan General de Contabilidad
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
SOCIMI	Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
SCR	Sociedad de Capital Riesgo
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residente
TRLIRPF	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Responsables del equipo de Tributación de Empresas

EY Abogados, Madrid

Carmen Constante
Fernando de Vicente
Francisco Javier Gonzalo
Izaskun Perdiguero
Javier Seijo
Jose Gabriel Martínez
Jorge Baztarrica
Juan Carpizo
Juan Cobo de Guzmán
Maria Teresa González
Maximino Linares
Nuria Redondo
Ricardo Egea
Rufino De La Rosa

carmen.constante.quintanilla@es.ey.com
fernando.de.vicente@es.ey.com
franciscoavijer.gonzalogarcia@es.ey.com
izaskun.perdiguero.lejonagoitia@es.ey.com
javier.seijoperez@es.ey.com
josegabriel.martinezpanos@es.ey.com
jorge.baztarrica.choa@es.ey.com
juan.carpizobergareche@es.ey.com
juanangel.cobodeguzmanpison@es.ey.com
mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com
maximino.linaresgil@es.ey.com
nuria.redondomartinez@es.ey.com
ricardo.egeazerolo@es.ey.com
rufino.delarosa@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

Antoni Murt
Gorka Crespo

antoni.murtprats@es.ey.com
jorge.crespocarrasco@es.ey.com

EY Abogados, Andalucía

Alberto García alberto.garcia.valera@es.ey.com

EY Abogados, Bilbao

Pablo Sanz pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com
Macarena De Abiega macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com

EY Abogados, Canarias

Julio Méndez julio.mendezcalderin@es.ey.com

EY Abogados, Galicia

Marta Fernández marta.fernandez.curras@es.ey.com
Marcos Piñeiro marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com

EY Abogados, Pamplona

Maite Yoldi maite.yoldielcid@es.ey.com

EY Abogados, Valencia

Miguel Vicente Guillem miguel.guillemvilella@es.ey.com

EY Abogados, Zaragoza

Jorge Izquierdo jorge.izquierdomillan@es.ey.com

Responsables del equipo de Tributación Internacional y Transacciones

EY Abogados, Madrid

Anil Bharwani anil.bharwani.alwani@es.ey.com
Castor Garate castor.garatemutiloa@es.ey.com
Cristina de la Haba cristinadela.habagordo@es.ey.com
Diego Montoya diego.montoyaesteban@es.ey.com
Elena Sanchez elena.sanchez.llorente@es.ey.com
Iñigo Alonso inigo.alonsosalcedo@es.ey.com
Isabel Hidalgo isabel.hidalgogalache@es.ey.com
Floencia Gaido floencia.gaidocerezo@es.ey.com
Javier Montes javier.montesurdin@es.ey.com
Jose Antonio García jose.antonio.garcia.banuelos@es.ey.com
Leire Arlabán leire.arlabanmerino@es.ey.com
Manuel Paz manuel.pazfigueiras@es.ey.com
Marcos Pérez marcos.perezrodriguez@es.ey.com
Rafael Alvarez-Mendizabal rafael.alvarezmendizabalturmo@es.ey.com
Ramón Palacín ramon.palacinsotillos@es.ey.com
Rocío Reyeró rocio.reyerofolgado@es.ey.com
Sonia Díaz sonia.diazperez@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

José María Remacha
Josep Cami

jose.maria.remacha1@es.ey.com
josep.camicasals@es.ey.com

Responsables del equipo de Tributación Financiera

EY Abogados, Madrid

Araceli Sáenz de Navarrete
Pablo Ulecia
Silvia Alonso
Tatiana de Cubas
Vicente Durán
Xavier Bird

araceli.saenzdenavarretecrespo@es.ey.com
pablo.ulecia.rubio@es.ey.com
silvia.alonsogarcia@es.ey.com
tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com
vicente.duranrodriguez@es.ey.com
xavier.bird.vazquez@ey.com

EY Abogados, Barcelona

Manuel Moreno
Patricia Miralles

manuel.moreno.ortega@es.ey.com
patricia.miralles.majo@es.ey.com

Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal

EY Abogados, Madrid

Teresa Cordon
Rocio Valverde

teresa.cordonperalta@es.ey.com
rocio.valverdedelacuesta@es.ey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2023 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

Linkedin: [EY](https://www.linkedin.com/company/ey)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://www.google.com/search?q=EY+España)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey/)