



Boletín de Actualización Fiscal

Noviembre
2023

Número 129

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

Sentencia de 24 de octubre de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 6519/2021 Deducción de I+D+i y aplicación de la confianza legítima.

Sentencia de 2 de noviembre de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 3940/2022. El TS reitera su doctrina sobre la deducibilidad de las retribuciones a administradores con doble vínculo mercantil y laboral.

Auto de 8 de noviembre de 2023 dictado por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 1634/2023. El TS prioriza una de las casaciones sobre la deducción por Innovación Tecnológica (IT) por desarrollo de aplicaciones informáticas para examinar la naturaleza e incidencia procesal de informes emitidos por funcionarios de la Agencia Tributaria y su contradicción con informes vinculantes emitidos por el Ministerio.

Contenido

Propuestas normativas y legislación..... 5

- ▶ Orden HFP/1193/2023, de 31 de octubre, por la que se deroga la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 19795
- ▶ Orden HFP/1180/2023, de 26 de octubre, por la que se modifica la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática; y la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero5
- ▶ Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016. Notificación de España el 10 de noviembre de 2023 al Secretario General de la OCDE, como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su artículo 35.77
- ▶ Resolución de 16 de noviembre de 2023, de la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se establece a efectos de cómputo de plazos, el calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2024.....8
- ▶ Reglamento de Ejecución (UE) 2023/2493 de la Comisión, de 15 de noviembre de 2023, relativo al tratamiento del IVA no recaudado debido al fraude al IVA o a insolvencias (diferencias entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos del IVA realmente recaudados) en las cuentas nacionales a efectos de la aplicación del Reglamento (UE) 2019/516 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la armonización de la renta nacional bruta a precios de mercado8

Tribunales Nacionales 9

- ▶ Sentencia de 29 de septiembre de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 4542/2021. El TS establece cuales son las exigencias para considerar idóneo el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos protegidos por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones9
- ▶ Sentencia de 24 de octubre de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 6519/2021. Deducción de I+D+i y aplicación de la confianza legítima.....10
- ▶ Sentencia de 2 de noviembre de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 3940/2022. El TS confirma la deducibilidad en el IS de las retribuciones de los administradores sociales en los que sea de aplicación la teoría del doble vínculo.....12
- ▶ Auto de 8 de noviembre de 2023 dictado por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 1634/2023. El TS prioriza una de las casaciones sobre la deducción por Innovación Tecnológica (IT) por desarrollo de aplicaciones informáticas para examinar la naturaleza e incidencia procesal de informes emitidos por funcionarios de la Agencia Tributaria y su contradicción con informes vinculantes emitidos por el Ministerio13
- ▶ Sentencia 4862/2023, de 26 de junio de 2023, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 927/2019. La AN considera que ha habido simulación en la venta de participaciones y cesión de un crédito, al ser vendido por el precio de 1 euro14
- ▶ Sentencia 4864/2023, de 4 de octubre de 2023, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 642/2019. Valoración de la cesión de derechos de imagen15
- ▶ Sentencia 4554/2023 de 14 de septiembre de 2023 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 2611/2019. Pérdida del derecho a la modificación de la base imponible del IVA en los casos de condonaciones de deuda, frente a la modificación de la base imponible del IVA en caso de créditos concursales....16
- ▶ Sentencia del TSJ de Castilla y León 684/2023 de 13 de junio de 2023, recurso contencioso-administrativo 1434/2021. Aplicación del régimen de neutralidad fiscal a una operación de escisión total no proporcional. Reconocimiento del efecto directo de la Directiva de Fusiones.....17
- ▶ Resolución del TEAC de 24 de octubre 2023 (R.G. 06065/2021). IVA. Ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas. Posibilidad de rectificar al alza las cuotas deducidas fuera del plazo de declaración18
- ▶ Resolución del TEAR de Cataluña. Resolución de 16 de junio de 2023. Se entiende cumplido el requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección a

efectos de la exención de Empresa Familiar, aunque el cargo de administrador sea gratuito, si se perciben retribuciones de la entidad por otros servicios prestados en exclusiva	19
Consultas ICAC.....	21
▶ BOICAC Nº 135/2023 Consulta 4, sobre el tratamiento contable de las condonaciones de deudas realizadas por los fundadores o patronos de las fundaciones.....	21
Otras cuestiones de interés.....	23
▶ El Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria: medidas para apoyar la transformación digital continuada, el cumplimiento del Pilar II y el desarrollo de capacidades.....	23
▶ Debate sobre el Pilar I y II de BEPS 2.0 y otros trabajos de la OCDE en materia fiscal	23
▶ La OCDE publica un informe fiscal para los ministros de Finanzas del G20 y el séptimo informe anual de progreso del Marco Inclusivo	24
Novedades fiscales de otras jurisdicciones.....	25
▶ El ECOFIN adopta una lista revisada de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales	25
▶ La propuesta de impuesto de sociedades de Bermuda toma forma tras la publicación de la segunda consulta pública	26



Propuestas normativas y legislación

Orden HFP/1193/2023, de 31 de octubre, por la que se deroga la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979

Con fecha 3 de noviembre de 2023 y entrada en vigor al día siguiente, se publicó en el BOE la mencionada Orden, la cual, a través de su artículo único, deroga la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

En consecuencia, y con el objetivo de armonizar el régimen fiscal de la Iglesia Católica con el régimen fiscal previsto para las entidades sin ánimo de lucro, a través de la mencionada Orden se deroga la exención aplicable a la Iglesia Católica en el ICIO y en las Construcciones Especiales.

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

Orden HFP/1180/2023, de 26 de octubre, por la que se modifica la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática; y la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero

El 31 de octubre de 2023, con entrada en vigor al día siguiente, se ha publicado en el BOE la mencionada Orden, con el fin de modificar tanto la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual

de valores, seguros y rentas, así como la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720 de declaración informativa sobre los bienes y derechos situados en el extranjero.

Esta modificación se hace necesaria con el fin de adaptar los referidos modelos a las reformas normativas efectuadas por:

- ▶ La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, que modificó, entre otras normas, la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP, para añadir cómo deben valorarse los seguros de vida cuando el tomador del seguro no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate, y establecer una nueva regla de valoración para aquellos supuestos en que se perciben rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida así como,
- ▶ el Real Decreto 249/2003, de 4 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, entre otros. Concretamente los arts. 39.3 y 42 ter del citado Reglamento.

Así, por un lado, la Orden reguladora del modelo 189 se modifica en los siguientes extremos:

- ▶ Se modifica el art. 3 -de acuerdo con la nueva redacción del art. 39.3 del Reglamento mencionado- incorporando, en el caso de los seguros de vida, la obligación de comunicar el valor de la provisión matemática a 31 de diciembre cuando el tomador del seguro no disponga de la facultad de ejercer el derecho de rescate total en dicha fecha (excepción hecha de los contratos de seguros temporales que solo incluyan prestaciones para caso de fallecimiento o invalidez u otras garantías complementarias de riesgo), así como en el caso de la percepción de rentas temporales o vitalicias derivadas de un seguro de vida (salvo que el tomador del seguro sea persona distinta del percepto de la renta y conserve el derecho de rescate).
- ▶ Se modifican los diseños de registro de tipo 2 en los campos «Clave de valor» y «Valoración» para poder incluir la información mencionada en el anterior párrafo (es decir, el valor de la provisión matemática a 31 de diciembre en caso de que el seguro de vida no tenga valor de rescate).

Por otro lado, la Orden reguladora del modelo 720 se modifica en los siguientes extremos:

- ▶ Se modifica su art. 2 -de acuerdo con la nueva redacción del art. 42 ter.3 del Reglamento mencionado- ampliando el ámbito subjetivo del modelo para aquellos casos en los que el tomador del seguro sea persona distinta del beneficiario de la renta y conserve el derecho de rescate (será el tomador del seguro el obligado a presentar el modelo 720).
- ▶ Asimismo, se modifican los diseños de registro de tipo 2 en el campo «Valoración 1: saldo o valor a 31 de diciembre; saldo o valor en la fecha de extinción; valor de adquisición» para especificar aquellos casos en los que en el campo «Clave tipo de bien o derecho» se indique «S» por completarse datos relativos a seguros de vida o invalidez y rentas temporales o vitalicias de un

seguro de vida cuyas entidades aseguradoras estén ubicadas en el extranjero. En dichos supuestos, tal y como se ha mencionado, se informará el valor de la provisión matemática a 31 de diciembre cuando el tomador del seguro no tenga la capacidad de ejercer el derecho de rescate en dicha fecha.

La referida Orden HFP/1180/2023, de 26 de octubre será aplicable, por primera vez, a las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2023 que se presentarán a partir de 1 de enero de 2024.

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

Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016. Notificación de España el 10 de noviembre de 2023 al Secretario General de la OCDE, como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su artículo 35.7

En el BOE del pasado 18 de noviembre de 2023 se publicó, en relación con el Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016, la mencionada Notificación de España el 10 de noviembre de 2023 al Secretario General de la OCDE, como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su art. 35.7.

Como consecuencia de la mencionada Notificación, se realizan las siguientes confirmaciones:

- ▶ Confirmación de la conclusión de los procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones del Convenio en relación con los siguientes convenios fiscales en virtud del art. 35.7.a.i):
 - ▶ Convenio número 59, formalizado con México. Fecha de recepción: 10 de noviembre de 2023.
 - ▶ Convenio número 79, formalizado con Túnez. Fecha de recepción: 10 de noviembre de 2023.
 - ▶ Convenio número 84, formalizado con Vietnam. Fecha de recepción: 10 de noviembre de 2023.
- ▶ Confirmación de la conclusión de los procedimientos internos para que surta efecto la retirada de las reservas formuladas en relación con el siguiente convenio:
 - ▶ Convenio número 36, formalizado con Finlandia y fecha de recepción 10 de noviembre de 2023. La reserva retirada se encuentra en el art. 9.6.a) y la fecha de comunicación fue el 27 de junio de 2023.
- ▶ Confirmación de la conclusión de los procedimientos internos para que surtan efecto las notificaciones adicionales efectuadas en relación con el siguiente convenio:
 - ▶ Convenio número 36, formalizado con Finlandia y fecha de recepción 10 de noviembre de 2023. La reserva retirada se encuentra en los arts. 9.7 y 9.8, y la fecha de comunicación fue el 27 de junio de 2023.

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

Resolución de 16 de noviembre de 2023, de la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se establece a efectos de cómputo de plazos, el calendario de días inhábiles en el ámbito de la Administración General del Estado para el año 2024

El 22 de noviembre de 2023 se publicó en el BOE la citada Resolución con el fin de aprobar el calendario de días inhábiles correspondiente al año 2024, para la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos, a efectos de cómputo de plazos, en virtud de lo dispuesto en el art. 30.7 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que habilita a la Administración General del Estado para ello, con sujeción al calendario laboral oficial, que ha sido fijado en la Resolución de 23 de octubre de 2023, de la Dirección General de Trabajo, por la que se publica la relación de fiestas laborales para el año 2024.

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

Reglamento de Ejecución (UE) 2023/2493 de la Comisión, de 15 de noviembre de 2023, relativo al tratamiento del IVA no recaudado debido al fraude al IVA o a insolvencias (diferencias entre los ingresos teóricos del IVA y los ingresos del IVA realmente recaudados) en las cuentas nacionales a efectos de la aplicación del Reglamento (UE) 2019/516 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la armonización de la renta nacional bruta a precios de mercado

El 15 de noviembre de 2023 la Comisión Europea adoptó el Reglamento de Ejecución 2023/2493 relativo al tratamiento del IVA no recaudado debido al fraude al IVA o a insolvencias, con el objetivo de que los datos de la renta nacional bruta (RNB) sean fiables, exhaustivos y comparables.

El citado Reglamento ofrece respuestas respecto al método de cálculo del valor del IVA no recaudado (incluyendo en este concepto el IVA no recaudado por fraude o insolvencia), aplicando a tal efecto determinados métodos que quedan recogidos en su Anexo. Para calcular el IVA no recaudado, los Estados miembros de la UE determinarán los ingresos teóricos y los ingresos reales del IVA, y calcularán la diferencia entre estos dos importes aplicando la siguiente fórmula:

- IVÁ no recaudado = los ingresos teóricos del IVA menos los ingresos reales por el IVA menos los ingresos no percibidos (debido a un fraude fiscal «con complicidad»).

Asimismo, el art. 6 del Reglamento prevé la derogación de la Decisión 98/257 de la Comisión, en la medida en que esta norma sustituye el tratamiento anterior establecido por la citada Decisión, incorporando a tal efecto los resultados de los trabajos realizados sobre esta cuestión en el marco de verificación de la renta nacional bruta (RNB).

Este Reglamento será plenamente vinculante y directamente aplicable en todos los Estados miembros de la UE a partir del 17 de noviembre de 2023.

Puede consultar la mencionada Directiva sobre imposición mínima en el siguiente [enlace](#).

Tribunales Nacionales

Sentencia de 29 de septiembre de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 4542/2021. El TS establece cuales son las exigencias para considerar idóneo el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos protegidos por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones

Se plantea ante el TS la cuestión que trata de determinar si la doctrina sentada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Murcia en el recurso de apelación número 36/2021 en relación con las exigencias de la autorización de entrada a domicilios constitucionalmente protegidos, es extensible a aquellas otras actuaciones que, sin constituir entrada en domicilio, tengan por objeto el acceso y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.), que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar y al secreto de las comunicaciones.

El origen de dicha cuestión surge a raíz del recurso planteado contra la Sentencia dictada por el TSJ de Murcia, el cual resulta anulado, dado que la Sala estimó que la necesidad del acceso al disco duro se justifica como consecuencia a la conducta del demandante que, al ser citado por la inspección, utilizó continuamente su ordenador para responder los requerimientos que le hacían los funcionarios de inspección. El acceso a la información perseguida por la Administración tributaria se justifica, pues no existe otra manera de obtenerlo, ya que se trataba de actuaciones en paraísos fiscales que no colaboran en el suministro de información necesaria y debido a la negativa del apelante a permitir el acceso a la información contenida en el mismo.

En este sentido, el TS establece jurisprudencia al disponer que (i) las reglas establecidas para la autorización judicial de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, a fin de llevar a cabo actuaciones de comprobación tributarias, son prima facie inidóneas para autorizar el copiado, precinto, captación, posesión o utilización de los datos contenidos en un ordenador, cuando esa actividad se produce fuera del domicilio del comprobado y puede afectar al contenido de derechos fundamentales; (ii) la doctrina legal sentada por la Sección Segunda del TS en este aspecto es

extensible a aquellas actuaciones administrativas que, sin entrañar acceso al domicilio constitucionalmente protegido, tengan por objeto el conocimiento, control y tratamiento de la información almacenada en dispositivos electrónicos (ordenadores, teléfonos móviles, tabletas, memorias, etc.) que pueda resultar protegida por los derechos fundamentales a la intimidad personal y familiar; al secreto de las comunicaciones y a la protección de datos; (iii) las exigencias que establezca el juez de la autorización no pueden basarse, exclusivamente, en el relato que realice la Administración en la solicitud que dirija a la autoridad judicial, sin someter tal información a un mínimo contraste y verificación.

En conclusión, el TS establece que es esencial la observación exhaustiva de las exigencias por parte de los Tribunales, en tanto que el respeto a los derechos fundamentales prima sobre el ejercicio de potestades administrativa, máxime ante la falta de una regulación legal completa, directa y detallada. Por ello, de no contemplar dichas exigencias y llevar a cabo las actuaciones cuestionadas se estaría vulnerando los derechos constitucionales como la intimidad personal y familiar, el secreto de las comunicaciones y la protección de datos de carácter personal.

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

Sentencia de 24 de octubre de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 6519/2021. Deducción de I+D+i y aplicación de la confianza legítima

El 29 de junio de 2022 el TS publicó un auto (recurso 6519/2021) por el que admite el recurso de la Abogacía del Estado contra la sentencia de la AN de 16 de junio de 2021 (recurso 393/2018), que convalidaba el criterio previo de la DGT que permitía acreditar deducciones generadas en el pasado en ejercicios posteriores, siempre dentro del plazo máximo indicado, incluso cuando se hubieran generado en ejercicios prescritos. En concreto, la cuestión que, a juicio del TS, presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

- ▶ Determinar si es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes.
- ▶ Con carácter general, discernir si resulta o no exigible, en aquellos supuestos en que las deducciones puedan acreditarse en períodos posteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los períodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.

La resolución de la cuestión por parte del TS era esperada con sumo interés por todos los actores de la comunidad jurídica, dado el grave compromiso a la seguridad jurídica que el restrictivo criterio administrativo suponía desde su publicación en junio de 2022.

En efecto, cabe recordar que el criterio tradicional de la DGT era admitir la acreditación tardía de las deducciones –es decir, su acreditación en una autoliquidación correspondiente a un periodo impositivo posterior a aquel en el que se incurrió en los gastos que generan el derecho a la deducción–, y ello, sin necesidad de solicitar la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en el que se generó el derecho, incluso aunque estuvieran prescritos. No obstante, el pasado 30 de junio de 2022, la DGT publicó dos resoluciones vinculantes (CV1510-22, relativa a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, y CV1511-

22, referida a la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica -I+D+i-), en las que se modificó el criterio que se venía manteniendo. Según el nuevo criterio administrativo, para poder aprovechar deducciones correspondientes a períodos anteriores es necesario que estén debidamente acreditadas, es decir, que se hayan “pintado” en los ejercicios en que se han generado. En caso de que no haya sido así, y se pretenda utilizar las deducciones, será preciso solicitar la rectificación de las autoliquidaciones ya presentadas de los ejercicios en que se generó el derecho a acreditar las deducciones, lo que además no será posible si esos ejercicios están prescritos.

Sin embargo, el Tribunal declina resolver las cuestiones de interés casacional objetivo propuestas en el Auto de admisión y se centra exclusivamente en analizar si las consultas de la DGT invocadas por la entidad recurrida – i.e. V0802-11 de 28 de marzo de 2011, V0297-12 de 13 de febrero de 2012 y V2400-14 de 11 de septiembre de 2014- (todas anteriores al cambio de criterio de la DGT de 2022) eran realmente vinculantes para la AEAT, como sostuvo la AN, o por el contrario, como sostenía la Abogacía del Estado, estaba ausente la imperativa identidad de hechos y circunstancias entre el caso resuelto en las consultas vinculantes y el enjuiciado que exige el art. 89.1 LGT.

El Alto Tribunal llega a la conclusión de que el criterio expresado por la DGT “en el presente caso”, favorable al contribuyente, debe prevalecer en virtud de principios de buena fe, actos propios y buena administración, según la más reciente jurisprudencia (STS de 10 de mayo de 2021, rec. 7966/2019, 6 de mayo de 2021, rec. 1208/2020, 21 de octubre de 2020, rec. 8122/2018), tal y como había razonado la AN. Sin entrar a enjuiciar la corrección o no de la doctrina contenida en las citadas consultas.

El TS determina, por tanto, que no ha lugar al recurso de casación y, en atención al caso concreto que nos ocupa, cabe declarar que en este caso era procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, sin que fuera necesario la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los períodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.

Cabe concluir, por tanto, que la Sentencia no resuelve la controversia que el cambio de criterio de la DGT ha supuesto en este contexto, ni se pronuncia de forma expresa sobre este nuevo criterio recogido en las consultas de 2022 (ni sobre las Resoluciones del TEAC y del TS que, supuestamente, han precipitado ese cambio de criterio), ni sobre la recta interpretación que debe acompañar a la normativa reguladora de la deducción de I+D+i y su régimen de aplicación.

No obstante todo lo anterior, esta sentencia ofrece algunas luces que no pueden ser desatendidas:

- ▶ Refuerza la existencia de una interpretación razonable en la interpretación de la norma excluyente de la sanción;
- ▶ declara expresamente, si bien constituye un *obiter dicta*, que es posible la aplicación de las deducciones generadas en ejercicios prescritos de acuerdo con el principio de íntegra regularización;
- ▶ enfatiza la singularidad de la deducción I+D+i y su régimen legal de aplicación.

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

Sentencia de 2 de noviembre de 2023 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 3940/2022. El TS confirma la deducibilidad en el IS de las retribuciones de los administradores sociales en los que sea de aplicación la teoría del doble vínculo

La Sentencia analizada recoge tres cuestiones, las dos primeras que versan sobre la contabilización de la subsanación de errores contables y su efecto impositivo y la tercera que analiza la deducibilidad en el IS de la retribución satisfecha a un directivo que, a su vez, es miembro del Consejo de Administración. En este boletín, expondremos por su relevancia exclusivamente la tercera y última de las cuestiones enjuiciadas.

En este caso, se discutía la deducibilidad fiscal en el IS de las retribuciones satisfechas al director general de la empresa que, además, era vocal del consejo de administración en los ejercicios 2012 y 2013, es decir, en los ejercicios en los que era de aplicación el TRLIS y no la actual LIS.

Tanto la Inspección como el TEAC consideraron que, en virtud de la teoría del vínculo y el art. 14.1.e) del TRLIS, las retribuciones percibidas por las funciones de dirección debían considerarse como liberalidades no deducibles en la medida en la que la relación de alta dirección quedaba absorbida por la relación mercantil (teoría del vínculo).

La Sentencia de instancia dictada por la AN, tras confirmar que las retribuciones estaban contabilizadas, eran reales y no fueron discutidas en sede del procedimiento de inspección, admitió la deducibilidad de la retribución como director general aunque no estuviese contemplada en los estatutos sociales al entender que no aplicaba la teoría del vínculo. Esta conclusión se alcanzó en la medida en la que se consideró las funciones como director general y como miembro del consejo de administración no eran las mismas. Por este motivo, la relación mercantil no absorbía a la relación laboral y, por ende, no se precisaba para la deducibilidad de las retribuciones satisfechas la cobertura estatutaria. Ante esta Sentencia, el Abogado del Estado recurrió en casación entendiendo que ésta no era ajustada a Derecho.

El TS, basándose en su jurisprudencia, analiza en primer lugar qué debe entenderse como donativo o liberalidad no deducible. En este sentido, establece que, en el caso de existencia de unos servicios reales, efectivos y no discutidos en el procedimiento inspector que derivan del trabajo de un directivo remunerado, no puede considerarse que exista un “*animus donandi*” y, por ende, una donación o liberalidad, con independencia de que sea o no aplicable la llamada teoría del vínculo, es decir, incluso cuando la condición mercantil de administrador absorba a cualquier otra relación laboral como, en el caso analizado, la de director general y no haya cobertura estatutaria.

Asimismo, en base a la jurisprudencia del TJUE dicta que no se puede “*hacer de peor condición*” a los trabajadores que a la vez son administradores o a sus las empresas empleadoras en relación con trabajadores que no tienen la consideración de administradores. Este criterio general alcanza incluso a este supuesto en el que se hace de peor condición a la entidad empleadora estableciendo determinados requisitos formales adicionales como la cobertura estatutaria para la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas.

Por último, entra a analizar si sería de aplicación en estos casos la limitación a la deducibilidad aplicable a los gastos derivados de actuaciones contrarias al

ordenamiento jurídico. En este sentido, se reitera por parte del Tribunal su doctrina por medio de la cual no tienen cabida en este precepto todo tipo de gastos derivados de cualquier incumplimiento, es decir, que dicho artículo solo es aplicable debe aplicarse de forma restrictiva y solo a cierto tipo de actuaciones que merecen un reproche evidente, como sería el caso de los sobornos. Por tanto, no debe considerarse que existe una actuación contraria al ordenamiento jurídico que genera un gasto no deducible en aquellos casos en los que las remuneraciones de un director general, que a su vez es administrador, no tiene la correspondiente cobertura estatutaria.

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

Auto de 8 de noviembre de 2023 dictado por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 1634/2023. El TS prioriza una de las casaciones sobre la deducción por Innovación Tecnológica (IT) por desarrollo de aplicaciones informáticas para examinar la naturaleza e incidencia procesal de informes emitidos por funcionarios de la Agencia Tributaria y su contradicción con informes vinculantes emitidos por el Ministerio

En anteriores boletines y alertas preparadas por EY Abogados se ha abordado la controversia actual suscitada por la recalificación material que ha venido realizando la AEAT de las actividades de determinados proyectos de aplicaciones informáticas, al afirmar que no pueden ser tenidos en cuenta determinados gastos inherentes a las actividades de innovación tecnológica, a efectos de su inclusión en la base de la deducción contemplada en el artículo 35.2.b).2º del TRLIS, con sustento en informes del Equipo de Apoyo Informático (EAI). Dicha postura ha generado una gran inseguridad entre los contribuyentes que contaban con informes motivados emitidos por el Ministerio de Ciencia e Innovación (MCI) o por órgano adscrito a éste, que acreditaban lo contrario.

En este sentido, otorgándole tramitación prioritaria y señalamiento para deliberación, votación y fallo con carácter preferente sobre cualesquiera otros recursos, el TS acaba de admitir el recurso de casación nº 1634/2023, preparado contra la Sentencia de la AN de 30 de noviembre de 2022, rec. 638/2019, “elevando el tiro” de los Autos anteriormente admitidos sobre la materia y planteando una problemática procesal más amplia y compleja: la naturaleza procesal de los informes emitidos por funcionarios de la propia Administración actuante y la posibilidad de que éstos pueden contradecir informes emitidos por un Ministerio.

En concreto, las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, a juicio de la Sección de Admisión, son las siguientes:

- ▶ Determinar el alcance probatorio de los informes elaborados por los funcionarios de una Administración que es parte en el proceso judicial, discerniendo, en primer lugar, si constituyen en realidad una verdadera y propia prueba pericial, por la mera razón de su emisión por funcionarios públicos que prestan sus servicios en la propia Administración decisora.

- ▶ Además, precisar si la condición de parte procesal de la Administración despoja a tales informes u opiniones del plus de objetividad y valor probatorio reforzado que se presume por razón de su origen.
- ▶ Finalmente, establecer los efectos y el valor probatorio que puede reconocerse, en la revisión judicial relativa a la deducción controvertida, al informe reglado vinculante emitido por el MIC, sobre la consideración como innovación tecnológica de los proyectos presentados. En otras palabras, si los informes internos por el EAI son aptos para contradecir ese informe vinculante, atendido el hecho de que la propia ley es la que determina su naturaleza reglada y su idoneidad para definir qué es innovación tecnológica.

En consecuencia, el recurso ahora admitido no aborda la cuestión técnica de la subsunción del desarrollo de software en la actividad de innovación tecnológica, sino la naturaleza, alcance e incidencia procesal de los informes emitidos por funcionarios de la propia Administración Pública actuante. No deja de resultar insólito, y así ha sido detectado por la Sección de Admisión, que el propio organismo autor del acuerdo de liquidación recurrido actúe como perito-testigo del procedimiento (el EAI forma parte de la propia AEAT), generando distorsiones en el procedimiento y pudiendo comprometer la objetividad exigida a todo perito.

Para más información al respecto, pueden consultar la alerta preparada por [EY](#).

Sentencia 4862/2023, de 26 de junio de 2023, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 927/2019. La AN considera que ha habido simulación en la venta de participaciones y cesión de un crédito, al ser vendido por el precio de 1 euro

La AN sostiene que, en la cesión de crédito y en la venta de participaciones de una compañía, no ha existido para la actora una causa onerosa sino una causa gratuita, pues, la cantidad total recibida en la operación es de 1 euro. De esta forma, la finalidad de la operación no ha sido otra que determinar una pérdida con fines fiscales, produciéndose así una simulación tributaria.

La Administración Tributaria sostenía que, la parte recurrente no podía compensar la ganancia patrimonial obtenida por la venta de unos fondos de inversión, con la pérdida patrimonial derivada de una supuesta transmisión de un derecho de crédito, siendo el precio convenido de 1 euro. Insiste la Administración que, la única finalidad era generar una pérdida patrimonial que fuera integrada en la base imponible del ahorro y poder compensar con la ganancia, y lo que en realidad había tenido lugar era una condonación de deuda, la cual, como liberalidad, no es deducible en la base imponible.

Por su parte, la recurrente sostiene que, no ha existido simulación en la operación, pues la transmisión se justifica por la crítica situación económica que atraviesa la compañía debido a la crisis inmobiliaria, así como, las malas relaciones con sus socios.

La Sala en la mencionada sentencia ha confirmado el criterio de la Administración, pues las explicaciones aportadas por la recurrente son de carácter subjetivo y, por tanto, son consideradas por esta sala como irrelevantes.

Concluye la Sala que ha existido un contrato simulado de compraventa y otro disimulado, refiriéndose a la condonación del crédito. Así, la Sala desestima el recurso al considerar que la causa jurídica de dicho contrato no se corresponde con la real causa del mismo, por lo que la finalidad de la operación es determinar una

pérdida con fines fiscales, ya que, de ser un acto a título lucrativo (como realmente es), la pérdida no habría sido fiscalmente deducible.

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

Sentencia 4864/2023, de 4 de octubre de 2023, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 642/2019. Valoración de la cesión de derechos de imagen

La AN, se centra en resolver la aplicación de la "Regla 85/15" del art. 92 de la LIRPF sobre la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, en el presente caso, de un jugador de fútbol por parte de una entidad que, de conformidad con el art. 16 TRLIS se calificaría como entidad vinculada.

La Administración concluyó en el curso de la inspección que el obligado tributario no había valorado correctamente los derechos de imagen imputados en los ejercicios fiscales de 2013 y 2014. En consecuencia, la regularización controvertida resultó en la valoración a precio de mercado de la prestación recibida por el futbolista por la cesión de los derechos de imagen a la compañía que gestionaba sus derechos de imagen, participada al 50% por él mismo.

Se discute si el art. 92 de la LIRPF es una norma especial que excluye la aplicación del régimen general de operaciones vinculadas o si, por el contrario, dicho régimen establece una concreta imputación de rentas que, de no producirse, no impide la aplicación del régimen general de valoración de operaciones vinculadas.

En este sentido, y de acuerdo con anteriores interpretaciones, la opinión de la Sala es que el art. 92 es una norma especial respecto del art. 16, pues si bien señala como condición para que se produzca la imputación de los rendimientos que *la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del art. 16 del TRLIS, haya obtenido, mediante actos concertados la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física, seguidamente, excluye la imputación en el apartado siguiente, al señalar que la misma no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.*

La Sala ha determinado que las cantidades percibidas por la cesión de derechos de imagen no están sujetas al régimen de valoración de las operaciones vinculadas previsto en el art. 16 del TRLIS cuando concurren los presupuestos de hecho del art. 92 de la LIRPF, aunque no proceda efectuar la imputación en la base imponible del IRPF del contribuyente por cumplirse las condiciones del apartado segundo del referido artículo (regla del 85/15).

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

Sentencia 4554/2023 de 14 de septiembre de 2023 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 2611/2019. Pérdida del derecho a la modificación de la base imponible del IVA en los casos de condonaciones de deuda, frente a la modificación de la base imponible del IVA en caso de créditos concursales

La AN analiza el supuesto de modificación de la base imponible del IVA en los casos de situación de concurso del deudor y en acuerdos extrajudiciales por condonaciones de deuda.

Se analiza el caso en que un centro deportivo reclama judicialmente a un promotor la indemnización por el retraso en la entrega de una ejecución de obra por los daños derivados de su incorrecta ejecución, mientras que el promotor reclama el importe pendiente de pago por la obra realizada. Finalmente, las partes llegan a un acuerdo por el que se pacta la reducción del precio a percibir por el promotor.

A consecuencia de este pacto, el promotor emite una factura rectificativa en la que se minora la cantidad inicialmente facturada.

La Administración Tributaria realiza un procedimiento de comprobación limitada del IVA en el que considera improcedente la factura rectificativa porque *“en ningún caso se recoge motivo o causa legal del art. 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre”*.

No conforme con la liquidación se interpone recurso de reposición el cual fue desestimado. Frente al acuerdo desestimatorio se interpuso reclamación ante el TEAR que también se desestima. Contra la referida resolución la entidad interpone recurso de alzada ante el TEAC alegando que procede la modificación de la base imponible de conforme a lo dispuesto en el art. 80. Dos de la LIVA que establece que *“Cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se medirá en la cuantía correspondiente”*.

Al respecto de la modificación, las partes discrepan sobre la causa que justifica la emisión de la factura rectificativa. La Administración entiende que no hay causa legal que permita la emisión de la factura rectificativa porque responde a una condonación de deuda mientras que, la entidad recurrente mantiene la corrección de la emisión de la factura rectificativa porque responde a un impago por parte de la entidad obligada a su pago.

La Sala desestima el recurso al entender correcta la interpretación de la Administración en la medida en que la emisión de la factura rectificativa no responde al impago de una factura previamente emitida, sino que mediante el acuerdo mutuo se fijó una cantidad distinta (inferior para el promotor) que implica que son condonadas las cantidades impagadas de la anterior factura.

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

Sentencia del TSJ de Castilla y León 684/2023 de 13 de junio de 2023, recurso contencioso-administrativo 1434/2021. Aplicación del régimen de neutralidad fiscal a una operación de escisión total no proporcional. Reconocimiento del efecto directo de la Directiva de Fusiones

El TSJ analiza si resulta de aplicación a la recurrente el régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. En concreto, se analiza una escisión total, centrándose la Sala en el requisito de rama de actividad, en primer lugar y de motivos económicos válidos, en segundo lugar.

La mercantil recurrente cuya única actividad era el arrendamiento de bienes inmuebles de la misma naturaleza, se escinde totalmente en dos entidades que pasan a ser participadas, cada una de ellas, por un grupo familiar; es decir, que nos encontramos ante una escisión total no proporcional por falta de la denominada "proporcionalidad cualitativa" en la medida en que a los socios de la sociedad escindida no se les adjudican valores representativos del capital de todas las sociedades beneficiarias en la proporción que ostentaban en el capital de la escindida, sino que los socios de la escindida quedan agrupados en dos grupos familiares diferentes, y a los socios de cada uno de estos grupos se les atribuyen únicamente valores representativos del capital de una de las sociedades beneficiarias.

En este contexto, para la aplicación del régimen especial de neutralidad a las operaciones de escisión no proporcionales, la LIS, en su artículo 76.2.2, prevé que su aplicación estará supeditada, además de a la concurrencia de la existencia de motivos económicos válidos, a que los patrimonios aportados a los beneficiarios constituyan ramas de actividad. No obstante, si bien la recurrente admite que no concurre la condición relativa a la existencia previa de diferentes ramas de actividad, pues nos encontramos ante una única actividad o explotación económica en sede de la entidad escindida, sin embargo, alega que dicha exigencia no es aplicable al caso invocando el efecto directo vertical del artículo 2 de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, entendiendo que sólo exige una proporcionalidad cuantitativa, que aquí se respeta, pero no una proporcionalidad cualitativa en el sentido de que los patrimonios adquiridos por las beneficiarias de la escisión deban ser constitutivos de "ramas de actividad".

En primer lugar, la Sala pone de manifiesto tanto el voto particular del Excmo. Sr. Huelin Martínez de Velasco, incluido en la STS de 20 de julio de 2014, como el procedimiento de infracción 2018/4084 que la Comisión de la Unión Europea abrió al Estado español frente a la transposición de la Directiva 90/434/CEE, por entender que el requisito de la existencia de ramas de actividad que nuestra norma establece para el acogimiento al régimen especial de las operaciones de escisión total no proporcionales resulta contrario a la voluntad de la Directiva 90/434/CEE, habiendo enviado en fecha 27 de noviembre de 2019 dictamen motivado a España solicitando la eliminación de dicha condición indebidamente restrictiva a las operaciones de reorganización empresarial, y ello bajo advertencia de que si España no actuaba en el plazo de dos meses podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia. En este sentido, señala que la Directiva se limita a exigir una atribución participativa a los socios en las sociedades beneficiarias proporcional a la que ostentaban en la escindida, sin que de ello se desprenda sin más el requisito de que dicha atribución proporcional deba proyectarse necesariamente sobre todas y cada una de las nuevas sociedades, es decir, no es posible el requisito adicional de que los patrimonios

adquiridos por las beneficiarias de la escisión constituyan "ramas de actividad", vulnerando así el propósito de la Directiva comunitaria de favorecer este tipo de operaciones de reestructuración empresarial.

Por todo lo expuesto entiende el Tribunal que al amparo de la Directiva no cabe rechazar el régimen fiscal especial por la sola circunstancia de que la falta de proporcionalidad cualitativa no venga acompañada de una transmisión de ramas de actividad, lo que supone la estimación de este motivo de impugnación.

En segundo lugar, se analiza por parte de la Sala la existencia de motivos económicos válidos en la operación llevada a cabo. Recuerda la Sala que los motivos económicos validos o la reestructuración o la racionalización no constituyen requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial sino sólo circunstancias cuya ausencia fundamenta la presunción de fraude o evasión fiscal teniendo en cuenta, además, que la mera ventaja fiscal no implica, necesariamente, el fraude o la evasión fiscal. Por lo tanto, si se admite expresamente que la única finalidad no era obtener una ventaja fiscal, resulta improcedente efectuar consideraciones acerca de la calificación de los motivos que la justifican.

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

**Resolución del TEAC de 24 de octubre 2023 (R.G. 06065/2021).
IVA. Ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas.
Posibilidad de rectificar al alza las cuotas deducidas fuera del plazo de declaración**

En la presente resolución, la cuestión controvertida se centra en determinar si en el IVA, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas es un derecho del contribuyente o una opción tributaria del art. 119.3 LGT.

El TEAC, en aplicación del criterio jurisprudencial fijado por el TS en su Sentencia de 23 de febrero de 2023 (recursos de casación números 6007/2021 y 6058/2021), modifica su criterio de resoluciones anteriores de fechas 21 de enero de 2016 (R.G. 09637/2015) y de 20 de enero de 2022 (R.G. 01035/2019).

El criterio administrativo anterior sostenía que la deducción de las cuotas de IVA era una opción tributaria, lo que implicaba que no era posible modificar dicha opción una vez transcurrido el plazo de presentación de la autoliquidación del IVA. En ese supuesto, se debía practicar la deducción en una autoliquidación posterior, teniendo en cuenta el plazo límite de cuatro años contados a partir del nacimiento del derecho a deducir conforme a lo previsto en el art. 99.Tres de la LIVA.

No obstante, el criterio sentado por el TS en su Sentencia de 23 de febrero de 2023 establece que el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del art. 119.3 LGT, al no reunir los elementos fundamentales para delimitar las opciones tributarias, pues no implica que se conceda por la norma tributaria una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

En el supuesto de hecho, el TEAC resuelve acerca de solicitudes de rectificación de autoliquidaciones de IVA presentadas fuera del plazo de presentación del impuesto, en las que el contribuyente solicitaba que se incluyeran las cuotas del IVA soportado no incluidas originalmente en la autoliquidación presentada, y se procediera a su devolución.

La AEAT, de acuerdo con el criterio administrativo que consideraba que el ejercicio de la deducción del IVA era una opción tributaria, desestimó la solicitud de rectificación. Frente a este acuerdo, el Contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que por medio de la presente resolución procede a modificar el criterio que venía manteniendo, asumiendo el criterio jurisprudencial del TS en el sentido de considerar que la deducción de las cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria en los términos del art. 119.3 de la LGT.

De acuerdo con ello, estima en este sentido el TEAC la pretensión del Contribuyente aceptando que el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas de IVA no es una opción tributaria y, por lo tanto, puede llevarse a cabo en autoliquidaciones presentadas fuera del plazo voluntario de declaración por medio de solicitud de rectificación.

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

Resolución del TEAR de Cataluña. Resolución de 16 de junio de 2023. Se entiende cumplido el requisito relativo al ejercicio de funciones de dirección a efectos de la exención de Empresa Familiar, aunque el cargo de administrador sea gratuito, si se perciben retribuciones de la entidad por otros servicios prestados en exclusiva

En el caso analizado, el TEAR de Cataluña se pronuncia sobre el cumplimiento del requisito previsto en la letra c) del art. 4. Ocho. Dos de la LIP, relativo a que se ejerzan efectivamente funciones de dirección y se reciba por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales y del trabajo. En este caso el sujeto pasivo del IP es administrador de la sociedad, pero con cargo gratuito de acuerdo con los estatutos sociales, y percibe retribuciones derivadas de la prestación de sus servicios profesionales como motorista y de la cesión de derechos de imagen a la entidad.

La Inspección niega la procedencia de la exención por cuanto el obligado tributario no percibe una remuneración por la actividad de dirección ejercida que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo.

Sin embargo, el TEAR de Cataluña sostiene un criterio contrario y concluye del siguiente modo:

- ▶ El requisito exigido en la letra c) del art. 4. Ocho. Dos de la LIP se desarrolla en el párrafo segundo del art. 5.1.d) del RD 1704/19999, en el cual se enumeran una serie de cargos que se consideran funciones de dirección. No obstante, cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización.
- ▶ Lo realmente esencial no es la denominación empleada en el contrato suscrito entre la entidad y el obligado tributario, sino si éste realiza de forma clara y fehaciente funciones de dirección. Si resulta posible acreditar una relación remunerada de prestación de servicios en exclusiva a la sociedad y el obligado tributario, además, ejerce funciones directivas, debe entenderse cumplido

materialmente el requisito de la letra c) sin que quepa la exclusión por el hecho de que los estatutos societarios prevean la gratuitad del cargo de administrador.

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



Consultas ICAC

BOICAC Nº 135/2023 Consulta 4, sobre el tratamiento contable de las condonaciones de deudas realizadas por los fundadores o patronos de las fundaciones

La entidad consultante es una fundación de competencia estatal que se plantea en qué supuestos las condonaciones de deudas podrían imputarse directamente en el patrimonio neto de las fundaciones sin formar parte de la cuenta de resultados.

En primer lugar, respecto a la contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, el ICAC se remite al art. 3.1 del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y establece que las mencionadas normas son de aplicación obligatoria a todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. No obstante, por lo que se refiere a las restantes entidades no lucrativas, no se encuentran obligadas formalmente a cumplir estas normas.

Con base en la Resolución de 26 de marzo de 2013 por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos y en la Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos (aprobadas y publicadas en el BOE el 10 y 9 de abril de 2013, respectivamente), así como en la NRV 20^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos recogida en el citado Plan de entidades sin fines lucrativos para resolver la presente consulta, concluye el ICAC en el mismo sentido que en la Consulta 6 del BOICAC nº 75/2008, esto es: las subvenciones otorgadas por los fundadores o patronos cuyo objeto sea la condonación de deudas se imputarán como ingreso del ejercicio en el que se produzca la misma en la medida en que los fondos aportados por los fundadores no serán en el futuro recuperables por éstos.

El principal motivo que inspira dicha conclusión recogida en la citada consulta de 2008 es que los fundadores no tienen derecho alguno sobre el valor liquidativo de la fundación en el momento de su disolución, considerando que éstos actúan como terceros en la concesión de subvenciones, donaciones o legados, no siendo por tanto de aplicación el apartado 2 de la NRV 18^a del PGC 2007, “Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios”, sino el apartado 1 de la dicha norma,

“Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios”.

Se puede consultar dicha consulta en el siguiente [enlace](#).



Otras cuestiones de interés

El Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria: medidas para apoyar la transformación digital continuada, el cumplimiento del Pilar II y el desarrollo de capacidades

El Foro sobre Administración Tributaria (FTA) de la OCDE celebró su 16^a reunión plenaria en Singapur del 11 al 13 de octubre de 2023.

El tema de la reunión fue "colaboración y asociación", centrándose en tres prioridades: i) apoyar la continua transformación digital de la administración tributaria; ii) la aplicación eficaz y coherente del Pilar II; y iii) aumentar la eficacia y el alcance de los esfuerzos mundiales de desarrollo de capacidades. Al finalizar la reunión plenaria de la FTA 2023, se publicó un [documento](#) que resumía las acciones acordadas y los compromisos adquiridos por la FTA en estas tres áreas clave.

El FTA acordó que los proyectos sobre Administración Tributaria 3.0 comiencen en diciembre de 2023. La reunión plenaria del FTA de 2024 se celebrará en Grecia.

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

Debate sobre el Pilar I y II de BEPS 2.0 y otros trabajos de la OCDE en materia fiscal

El US Council for International Business (USCIB) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) celebraron su conferencia anual sobre fiscalidad en Washington, los días 30 y 31 de octubre de 2023, en la que participaron altos cargos de la Secretaría de la OCDE, así como funcionarios fiscales de varios países miembros del Marco Inclusivo responsables de la participación de sus países en la labor fiscal de la OCDE.

La mayor parte del debate se centró en los avances con respecto a los pilares uno y dos del proyecto BEPS 2.0. Además, hubo sesiones sobre la labor de la OCDE en materia de movilidad mundial de los trabajadores, mitigación de las emisiones de carbono y seguridad fiscal.

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

La OCDE publica un informe fiscal para los ministros de Finanzas del G20 y el séptimo informe anual de progreso del Marco Inclusivo

El pasado 11 de octubre de 2023, la OCDE publicó el [Informe Fiscal del Secretario General a los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G20](#) antes de la última reunión de los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G20 bajo la Presidencia india que tuvo lugar los días 12 y 13 de octubre.

El informe proporciona una actualización de las actividades con respecto a la agenda fiscal internacional del G20, incluidos los trabajos en curso sobre el proyecto BEPS 2.0, la transparencia fiscal, la fiscalidad y la delincuencia, la fiscalidad y la desigualdad, y la movilidad global. Al mismo tiempo, la OCDE también publicó el séptimo [informe anual de progreso](#) del Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre BEPS.

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

Novedades fiscales de otras jurisdicciones



El ECOFIN adopta una lista revisada de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales

El 17 de octubre de 2023, el Consejo de la Unión Europea (el Consejo) celebró una reunión del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) en la que los Ministros de Finanzas aprobaron la Lista revisada de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales.

En relación con el Anexo I (que contiene la denominada “lista negra”), el Consejo decidió añadir tres jurisdicciones (Antigua y Barbuda, Belice y las Seychelles) y suprimir otras 3 jurisdicciones (las Islas Vírgenes Británicas, Costa Rica y las Islas Marshall).

De esta forma, el Anexo I ha quedado compuesto por las siguientes 16 jurisdicciones: Samoa Americana, Anguila, Antigua y Barbuda, Bahamas, Belice, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Rusia, Samoa, Seychelles, Trinidad y Tobago, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes de EE.UU. y Vanuatu.

La inclusión en este Anexo I determinará obligaciones de reporte de ciertas operaciones realizadas con las jurisdicciones incluidas en el mismo (bajo el Mandatory Disclosure Regime, “MDR”), la aplicación de medidas defensivas por parte de las jurisdicciones de la UE e implicaciones a efectos de las obligaciones de reporte país por país (“CbCR”).

En cuanto al Anexo II (que contiene la denominada “lista gris”) y la situación de los compromisos pendientes, el Consejo ha eliminado a Jordania, Catar, Montserrat y Tailandia. De esta forma, el Anexo II revisado incluye ahora 14 jurisdicciones: Albania, Armenia, Aruba, Botsuana, Islas Vírgenes Británicas, Costa Rica, Curaçao, Dominica, Eswatini, Hong Kong, Israel, Malasia, Turquía y Vietnam.

El Consejo seguirá revisando y actualizando la Lista de la UE cada dos años, y la próxima actualización está prevista para febrero de 2024.

Con su proceso de inclusión en la lista, la UE sigue presionando a terceros Estados para que aumenten la transparencia y eliminen los elementos perjudiciales de sus sistemas fiscales.

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

La propuesta de impuesto de sociedades de Bermuda toma forma tras la publicación de la segunda consulta pública

El Gobierno de Bermudas publicó un esquema detallado de su propuesta de impuesto mínimo corporativo del 15% como parte de la segunda consulta pública que estaba abierta a comentarios hasta el 30 de octubre. Esta propuesta está en línea con los objetivos del Pilar II de la OCDE.

En el segundo documento de consulta se presenta un sólido esquema del régimen de impuesto sobre sociedades propuesto en Bermuda y se proporciona a los grupos de empresas multinacionales un marco detallado sobre el cual evaluar el impacto mínimo.

Tras el período de comentarios públicos sobre el segundo documento de consulta (finalizada el 30 de octubre de 2023), se ha publicado una tercera consulta pública, que incluye el proyecto de legislación completo, y cuyo período de comentarios finaliza el 30 de noviembre de 2023.

Se espera que el nuevo impuesto sobre sociedades se promulgue antes del 31 de diciembre de 2023 y con efectos para los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2025.

El establecimiento de un impuesto sobre sociedades en Bermuda tiene consecuencias importantes para los grupos multinacionales con presencia en Bermuda en general, y para los grupos multinacionales de seguros y reaseguros con presencia en Bermuda en particular. Con una fecha de promulgación prevista muy próxima (el 31 de diciembre de 2023), los grupos multinacionales deben considerar el impacto de la promulgación en su contabilidad de impuestos diferidos, y la interacción con la fecha de promulgación y la contabilidad de impuestos diferidos, las determinaciones de GloBE y el impacto de cualquier elección a efectos del impuesto sobre sociedades.

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

Malta no introducirá ningún componente del Pilar II en 2024

El ministro de Finanzas de Malta ha anunciado que, en 2024, esta jurisdicción no introducirá ningún componente de la Iniciativa del Pilar II de la OCDE. Ha añadido que Malta aplicará la derogación concedida por la Directiva del Consejo (UE) 2022/2523 de 14 de diciembre de 2022 - más comúnmente conocida como la Directiva del Impuesto Mínimo - y por lo tanto no introducirá la Regla de Inclusión de Ingresos (IIR) o la Regla de Beneficios Infragravados (UTPR) en 2024. Tampoco incluirá un impuesto mínimo doméstico cualificado (QDTT).

Malta, por tanto, según su ministro de finanzas, “seguirá de cerca la evolución mundial y tomará otras decisiones cuando sea necesario”. Mientras tanto, se sigue trabajando en la creación de subvenciones y créditos fiscales cualificados compatibles con las normas impuestas por la UE y la OCDE. El ministro declaró que, si bien en la fase transitoria no puede excluirse totalmente un aumento de la carga fiscal de determinadas empresas, el Gobierno de Malta asegurará que el país siga siendo atractivo para los inversores extranjeros.

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
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
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 Perdigero
Javier Seijo
Jorge Bartzarrica
Jose Gabriel Martínez
Juan Carpizo
Juan Cobo de Guzmán
Maria Teresa González
Maximino Linares
Nuria Redondo
Ricardo Egea
Rufino De La Rosa

carmen.constantе.quintanilla@es.ey.com
fernando.de.vicente@es.ey.com
franciscoavijer.gonzalogarcia@es.ey.com
izaskun.perdiguerolejonagoitia@es.ey.com
javier.seijoperez@es.ey.com
jorge.baztarricaochoa@es.ey.com
josegabriel.martinezpanos@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

antonи.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
Macarena De Abiegapablo.sanz.gutierrez@es.ey.com
macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com**EY Abogados, Canarias**

Julio Méndez

julio.mendezcalderin@es.ey.com**EY Abogados, Galicia**

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**

Jose Gabriel Martínez

josegabriel.martinezpanos@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
Florencia Gaido	florencia.gaidocerezo@es.ey.com
Javier Montes	javier.montesurdin@es.ey.com
Jose Antonio García	joseantonio.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 Reyero	rocio.reyerofolgado@es.ey.com
Sonia Díaz	sonia.diazperez@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

Ana Royuela
José María Remacha
Josep Camí

ana.royuela@es.ey.com
jose.maría.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
Patrícia Miralles

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

Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal**EY Abogados, Madrid**

Teresa Cordón
Rocio Valverde

teresa.cordonperalta@es.ey.com
ocio.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/ernst-&-young-global-limited/)

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

Google+: [EY España](https://plus.google.com/+EYSpain)

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