



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

Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social. Las medidas fiscales afectan al IVA, IRPF, IS, IBI e IAE.

Sentencia de 13 de mayo de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 8429/2022. La Administración tributaria está obligada a satisfacer intereses de demora por los pagos fraccionados mínimos indebidamente ingresados desde la fecha de ingreso hasta su devolución, de esta manera el Tribunal sienta criterio sobre el cómputo de los intereses de demora derivados de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones de pagos fraccionados.

Sentencia de 13 de junio de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 78/2023. El TS establece como doctrina que *“las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales, pues el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad”*.

Sentencias de 25 de abril de 2024 dictadas por el Tribunal Supremo, en los recursos de casación 8499/2022 y 8251/2022. La nulidad declarada por el TC en la STC 11/2024 obliga a estimar el recurso sin que proceda la devolución del expediente a la Administración solicitada por la Abogacía del Estado.

Consulta vinculante de la DGT V0481-24, de 2 de abril de 2024, relativa a los efectos fiscales que se derivan de la fusión entre las entidades dominantes de dos grupos de consolidación fiscal.



Contenido

Propuestas normativas y legislación interna..... 5

- ▶ Proyecto de Ley por la que se establece un Impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud5
- ▶ Orden HAC/498/2024, de 21 de mayo, por la que se modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, por la que se aprueban el formulario 360 de solicitud de devolución del IVA soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y el modelo 361 de solicitud de devolución del IVA a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto8
- ▶ Resolución de 31 de mayo de 2024, del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2024 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas.....9
- ▶ Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social.....5

Tribunales Nacionales 10

- ▶ Sentencia de 23 de abril de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 7570/2022. El *dies quo* del plazo de prescripción comienza con la aceptación de la herencia.....10
- ▶ Sentencias de 25 de abril de 2024 dictadas por el Tribunal Supremo, en los recursos de casación 8499/2022 y 8251/2022. La nulidad declarada por el TC en la STC 11/2024 obliga a estimar el recurso sin que proceda la devolución del expediente a la Administración solicitada por la Abogacía del Estado..... 11

- ▶ Sentencia de 13 de mayo de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 8429/2022. La Administración tributaria está obligada a satisfacer intereses de demora por los pagos fraccionados mínimos indebidamente ingresados desde la fecha de ingreso hasta su devolución12

- ▶ Sentencia de 13 de junio de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación número 78/2023. El TS establece como doctrina que *“las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales, pues el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad”*13

- ▶ Sentencia de 9 de abril de 2024 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 3/2018. La AN considera que el contribuyente mantiene con España las relaciones personales y económicas más estrechas y, por ende, su residencia fiscal debe situarse en territorio español14

- ▶ Sentencia de 24 de abril de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 1391/2021. La AN confirma que las comisiones percibidas por la entidad financiera del grupo corresponden a servicios de intermediación financiera exentos de IVA15

- ▶ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de marzo 2024 (R.G. 07921/2020). El TEAC determina que la carga de la prueba del abuso para la correcta aplicación de la obligación de practicar retención a cuenta del IRNR corresponde a la Administración Tributaria en aplicación de la doctrina fijada por el TS en Sentencia de 8 de junio de 202316

- ▶ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de mayo 2024 (R.G. 2946/2023). El TEAC determina la competencia de los órganos de Gestión Tributaria para comprobar la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva en IRPF. Unificación de criterio.....17

- ▶ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de mayo de 2024 (R.G. 8931/2021). IRPF. Norma específica de valoración de las ganancias/pérdidas patrimoniales, artículo 37.1.d) LIRPF, en concurrencia con operaciones vinculadas. Cambio de criterio18

- ▶ Resoluciones del TEAC de 27 de mayo 2024 (R.G. 03319/2021 y 03122/2022). Aplicación de la STS 449/2024 de 13 de marzo de 2024. Deducibilidad fiscal de las retribuciones satisfechas a administradores sociales con vínculo laboral cuando su remuneración como administradores no está prevista en estatutos19

Consultas DGT 21

- ▶ Consulta Vinculante de la DGT V0327-24, de 7 de marzo de 2024. Consideración de la reducción de capital con devolución de aportaciones a efectos del cálculo la reserva de capitalización del artículo 25 LIS y el cumplimiento del plazo de 5 años de mantenimiento21
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V0481-24, de 2 de abril de 2024, relativa a los efectos fiscales que se derivan de la fusión entre las entidades dominantes de dos grupos de consolidación fiscal.....22
- ▶ Consultas vinculantes de la DGT V0875-24, de 23 de abril de 2024 y V0824-24 de 22 de abril de 2024, relativas a la realización de tres operaciones concatenadas que resultan en una escisión parcial de activos que no constituyen por sí mismos ramas de actividad.....25
- ▶ Consultas vinculantes de la DGT V0886-24, de 23 de abril de 2024, y V0933-24, de 25 de abril de 2024. La DGT afirma que el régimen transitorio recogido en la DT 40 de la LIS únicamente es aplicable sobre participaciones que, con anterioridad al 1 de enero de 2021, representaran un porcentaje de participación inferior al 5%.....27
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V0931-24, de 25 de abril de 2024. La DGT afirma que un ingreso derivado de la cancelación de un pasivo financiero es una quita a efectos del artículo 26 de la LIS28
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V0637-24, de 11 de abril de 2024. Tratamiento a efectos de facturación por servicios de mediación en aplicaciones web para reservar clases particulares o alquilar campos de golf29

Otras cuestiones de interés 30

- ▶ El Marco Inclusivo de la OCDE publica últimos avances en la implementación del Pilar I y Pilar II.....30
- ▶ Nueva declaración de la OCDE/G20 en el marco de BEPS30
- ▶ El Consejo de la UE adopta un paquete de medidas contra el blanqueo de capitales.....31

Novedades fiscales de otras jurisdicciones 32

- ▶ Bélgica publica el formulario de notificación específico del Pilar 2, cuyo plazo inicial de presentación está previsto para el 13 de julio de 202432
- ▶ La Administración Tributaria de la República Dominicana otorga una prórroga automática para la presentación del CbCR.....33

Propuestas normativas y legislación interna

Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social

Con fecha 27 de junio de 2024, se ha publicado en el BOE el presente Real Decreto-ley mediante el cual se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social.

Este Real Decreto-Ley recoge en su capítulo I del título I medidas fiscales que afectan a los siguientes impuestos: IVA, IRPF, IS, IBI e IAE.

En concreto, se introducen las siguientes novedades:

- ▶ IVA: se introducen novedades relativas el tipo impositivo aplicable temporalmente a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos, así como a efectos del recargo de equivalencia. Concretamente introduce los siguientes tipos:
 - ▶ Aceites de semillas y pastas alimenticias: se prorroga hasta el 30 de septiembre de 2024 el tipo impositivo del 5% a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los mencionados productos. Asimismo, se prorroga el tipo de recargo de equivalencia del 0,62% aplicable a las mencionadas operaciones. No obstante lo anterior, con efectos desde el 1 de octubre de 2024 y hasta el 31 de diciembre del mismo año, el tipo impositivo se eleva al 7,5% y el tipo del recargo de equivalencia se eleva al 1%.
 - ▶ Pan común, huevos, quesos, frutas, verduras, harinas panificables, determinados tipos de leche, aceite de oliva: se establece hasta el 30 de septiembre de 2024 el tipo impositivo del 0% a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los mencionados productos. Asimismo, se establece el tipo del recargo de equivalencia del 0% aplicable a las mencionadas operaciones. No obstante lo anterior, con efectos desde el 1

de octubre de 2024 y hasta el 31 de diciembre del mismo año, el tipo impositivo se eleva al 2% y el tipo del recargo de equivalencia se eleva al 0,26%.

- ▶ IRPF: Se introducen novedades relativas a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo, a la obligación de declarar, a la deducción por residencia habitual y efectiva en la isla de la Palma durante los periodos impositivos 2022, 2023 y 2024 y a la libertad de amortización en determinados vehículos y en nuevas infraestructuras de recarga:
 - ▶ Reducción por obtención de rendimientos del trabajo: se incrementa la cuantía de la reducción de la siguiente manera: (i) para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 14.852 euros, la cuantía es de 7.302 euros anuales; (ii) Para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo superiores a 14.852 euros, pero iguales o inferiores a 17.673,52 euros, la cuantía es de 7.302 euros menos el resultado de multiplicar por 1,75 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 14.852 euros anuales; (iii) Para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 17.673,52 y 19.747,5 euros, la cuantía es de 2.364,34 euros menos el resultado de multiplicar por 1,14 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 17.673,52 euros anuales.
 - ▶ Obligación de declarar: se eleva el umbral inferior de la obligación de declarar de los perceptores de rendimientos del trabajo de 15.000 a 15.876 euros anuales.
 - ▶ Deducción por residencia habitual y efectiva en la isla de La Palma durante los periodos impositivos 2022, 2023 y 2024: se amplía el ámbito temporal de la mencionada deducción en el periodo impositivo 2024.
 - ▶ Libertad de amortización en determinados vehículos y en nuevas infraestructuras de recarga: se extiende la libertad de amortización, ya prevista en la disposición adicional decimotercera de la LIS, a los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas y utilicen vehículos y instalaciones de recarga eléctrica en dichas actividades. Esta medida se aplica independientemente del método utilizado para calcular el rendimiento neto de la actividad. Además, en caso de venta de los vehículos o instalaciones de recarga que se beneficiaron de la libertad de amortización, el valor de adquisición no se reducirá por las amortizaciones deducidas fiscalmente que superen las que habrían sido deducibles sin la aplicación de la libertad de amortización. El exceso de amortización deducida se considerará como ingreso íntegro de la actividad económica para el transmitente en el periodo impositivo en que se realice la venta, sin importar el método de cálculo del rendimiento.
- ▶ IS: Se introducen novedades relativas a la libertad de amortización en determinados vehículos y en nuevas infraestructuras de recarga, y a la reserva de capitalización.
 - ▶ Libertad de amortización en determinados vehículos y en nuevas infraestructuras de recarga: a partir de los periodos impositivos que comiencen el 1 de enero de 2024, se modifica la disposición adicional decimotercera de la LIS para mejorar el incentivo fiscal que promueve la inversión en nuevos vehículos (FCV), (FCHV), (BEV), (REEV) o (PHEV), así como en nuevas instalaciones de recarga para vehículos eléctricos, ya

sean de uso privado o público. Este incentivo reemplaza la anterior amortización acelerada, que permitía duplicar el coeficiente de amortización lineal máximo, por una amortización libre. Esta nueva medida aplica a inversiones que se pongan en funcionamiento durante los períodos impositivos que comiencen en los años 2024 y 2025.

- ▶ Reserva de capitalización: con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024, el porcentaje de reducción se eleva al 15% y el periodo de mantenimiento de fondos propios y de la reserva indisponible se reduce de 5 a 3 años. Asimismo, aquellas Compañías que hayan aplicado este incentivo en ejercicios anteriores a 2024, el periodo de mantenimiento de fondos propios y de indisponibilidad de la reserva de capitalización con respecto a dichos ejercicios se reduce igualmente a 3 años, siempre que el plazo de 5 años previo no hubiese expirado al inicio del primer periodo impositivo que comience a 1 de enero de 2024.
- ▶ IBI e IAE: Se prorrogan para el ejercicio 2024 los beneficios fiscales establecidos en el IBI y en el IAE por el artículo 25 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de la isla de La Palma.

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

Proyecto de Ley por la que se establece un Impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud

Con fecha 14 de junio de 2024, se ha publicado el mencionado Proyecto de Ley por el que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

Esta norma permitirá el establecimiento de un tipo mínimo global del 15% para grupos multinacionales o grupos nacionales de gran magnitud. En concreto, se aplicará a aquellos con un importe neto de su cifra de negocios consolidado igual o superior a 750 millones, de acuerdo con los estados financieros consolidados de la entidad matriz última en, al menos, dos de los últimos cuatro ejercicios inmediatamente anteriores.

En este sentido, cuando el tipo impositivo efectivo de las entidades constitutivas de los grupos nacionales de gran magnitud o grupos multinacionales, en una jurisdicción determinada, sea inferior al 15%, se recaudará un impuesto, el impuesto complementario, que permita alcanzar el tipo mínimo global del 15% en dicha jurisdicción.

Por su parte, en España el mencionado impuesto complementario se sustenta sobre tres expresiones:

- ▶ Impuesto complementario nacional, cuya finalidad principal es garantizar que las entidades radicadas en territorio español alcancen una tributación mínima del 15% en España. Destacamos que dicho impuesto complementario nacional es compatible con el tipo mínimo del 15%, diferenciándose uno del otro en que el tipo complementario nacional exige una tributación mínima del 15% sobre el

resultado contable ajustado, calculándose con los parámetros que marca la Directiva y es igual para todos los países. En cambio, el tipo mínimo del IS se determina sobre la base imponible.

- ▶ Impuesto complementario primario, que se aplicará cuando la matriz de un grupo multinacional se sitúe en España y obtenga rentas de filiales o establecimientos permanentes extranjeros que soporten un tipo impositivo inferior al 15% y radiquen en jurisdicciones en las que no se hubiera implementado un impuesto complementario nacional admisible.
- ▶ Impuesto complementario secundario, que se aplicará cuando algunas de las empresas del grupo multinacional hayan obtenido rentas en el exterior que no han sido gravadas al 15%. Este último se diferencia del impuesto complementario primario en que no recae sobre la matriz, sino sobre las filiales del grupo ubicadas en España.

En términos generales, el texto del Proyecto no presenta ningún cambio sustancial respecto del Anteproyecto publicado el pasado 20 de diciembre de 2023, el cual ya fue analizado en la [Alerta EY](#) de 26 de enero de 2024, a la que nos remitimos.

Puede consultar texto del Proyecto en el siguiente [enlace](#).

Orden HAC/498/2024, de 21 de mayo, por la que se modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, por la que se aprueban el formulario 360 de solicitud de devolución del IVA soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y el modelo 361 de solicitud de devolución del IVA a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto

El 28 de mayo se publicó en el BOE la mencionada Orden, que modifica la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, por la que se aprueban los modelos 360 y 361, estableciendo modificaciones que afectan a ambos. Esta Orden entrará en vigor el 1 de julio de 2024 y será de aplicación para todas las solicitudes presentadas a partir de esta fecha.

Las principales modificaciones introducidas por la mencionada Orden son las siguientes:

- ▶ Necesidad de aportar la copia electrónica de las facturas o documentos de importación a los que se refiere la solicitud cuando la base imponible consignada en cada uno de ellos exceda de 1.000 euros con carácter general o de 250 euros para el caso de carburantes. Esto conlleva una actualización del modelo 361, de acuerdo con lo detallado en el anexo II de la Orden.
- ▶ Eliminación del requisito de presentar previamente el documento acreditativo de representación para la solicitud de devolución.
- ▶ Modificación del artículo 8 de la Orden EHA/789/2010 para ajustarse a las nuevas condiciones y procedimientos de presentación telemática.

El objetivo de estas modificaciones es alinear los procedimientos de devolución del IVA con las disposiciones del Real Decreto 1171/2023, mejorando la eficiencia y seguridad jurídica del proceso.

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

Resolución de 31 de mayo de 2024, del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2024 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas

El 12 de junio se publicó en el BOE la Resolución de 31 de mayo, del Departamento de Recaudación de la AEAT, cuyo objetivo es la modificación del plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2024 relativos a las cuotas nacionales y provinciales, quedando fijado un nuevo plazo que comprenderá desde el 16 de septiembre hasta el 20 de noviembre de 2024, ambos inclusive.

Asimismo, la mencionada Resolución establece que el cobro de la cuotas nacionales y provinciales se deberá realizar mediante el documento de ingreso que el contribuyente reciba, a través de las entidades de crédito colaboradoras en la recaudación.

No obstante, en el supuesto de que el documento de ingreso mencionado en el párrafo anterior no se reciba o se extravíe, deberá realizarse el ingreso con un duplicado que se recogerá en la Delegación o Administraciones de la AEAT correspondientes a la provincia del domicilio fiscal del contribuyente, en el caso de cuotas de clase nacional, o correspondientes a la provincia del domicilio donde se realice la actividad, en el caso de cuotas de clase provincial.

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

Tribunales Nacionales

Sentencia de 23 de abril de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 7570/2022. El *dies quo* del plazo de prescripción comienza con la aceptación de la herencia

La cuestión de interés casacional que el TS examina en esta sentencia gira en torno a determinar cuál es el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el ISD en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos (*ius transmissionis*), que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto. En definitiva, determinar si el plazo de prescripción comienza con el fallecimiento del causante original, en cuyo caso se producirían dos hechos imponible, o con el fallecimiento del heredero intermedio que no aceptó ni repudió la herencia, dando lugar a un único hecho imponible del impuesto.

Según la jurisprudencia establecida, especialmente en la STS núm. 539/2013 de 11 de septiembre, el derecho de transmisión (*ius transmissionis*) implica que los herederos del transmitente adquieren el derecho a aceptar o repudiar la herencia. Desde un punto de vista civil, esta transmisión no constituye una nueva delación hereditaria, sino la continuidad del derecho original. Por tanto, no hay una doble transmisión.

El TS trae a colación sentencias anteriores, como las del 5 de junio de 2018 y 29 de marzo de 2019, en las que se establece que existe una sola adquisición hereditaria y un solo hecho imponible, que se materializa cuando los herederos del transmitente aceptan la herencia. Por lo tanto, el plazo de prescripción no se inicia hasta que estos herederos aceptan la herencia.

Asimismo, el TS recuerda que el artículo 24.3 de LISD dispone que toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de cualquier limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan. Entiende así que la falta del ejercicio del *ius delationis* es una limitación que impide que se produzca el hecho imponible.

Así, tanto la sentencia impugnada como la Sala coinciden en que el plazo de prescripción debe contarse desde el fallecimiento del segundo causante, habiendo estado la adquisición de los bienes hereditarios en suspenso hasta el fallecimiento

del mismo, que es el momento en que se transmite el *ius delationis* a favor de sus herederos.

En conclusión, el TS establece que el *dies a quo* del plazo de prescripción comienza con el fallecimiento del heredero intermedio, y no con el fallecimiento del causante original. Esta interpretación es consistente con la doctrina jurisprudencial que considera el hecho imponible del ISD como único y que se concreta con la aceptación de la herencia por parte de los herederos del transmitente.

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

Sentencias de 25 de abril de 2024 dictadas por el Tribunal Supremo, en los recursos de casación 8499/2022 y 8251/2022. La nulidad declarada por el TC en la STC 11/2024 obliga a estimar el recurso sin que proceda la devolución del expediente a la Administración solicitada por la Abogacía del Estado

La cuestión de interés casacional que el TS examina en estas sentencias consiste en determinar si, a la vista de la jurisprudencia del TC en relación con los límites materiales de los reales decretos-leyes previstos en el artículo 86.1 de la CE, el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE y el principio de irretroactividad y seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE, es posible la acomodación al ordenamiento constitucional del artículo 3.1.2 del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de noviembre, que modificó la disposición transitoria decimosexta de la LIS.

En ambos supuestos objeto de controversia, en el ejercicio 2018, se presentaron sendas solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del IS correspondientes al ejercicio 2016 instando la eliminación del ajuste correspondiente a reversiones de deterioro aplicadas en virtud de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, modificada por el Real Decreto-ley 3/2016 por considerar que la citada disposición transitoria decimosexta de la LIS era inconstitucional.

Posteriormente, con fecha 18 de enero de 2024, el TC en sentencia 11/2024, declaró inconstitucionales y nulos la disposición adicional decimoquinta y el apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, en la redacción dada por el art. 3.1, apartados uno y dos, del Real Decreto-ley 3/2016. Así las cosas, la cuestión principal se centra en determinar si los supuestos de hecho planteados en los recursos de casación son susceptibles de ser revisados con base en la reciente sentencia del TC, y si procede la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2016 con devolución de ingresos indebidos, dado que la norma aplicada ha sido declarada inconstitucional y nula.

Dicho esto, en la medida en que el recurso objeto de controversia se interpuso antes de ser dictada la sentencia 11/2024, es necesario determinar si estamos ante situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia que declaró la inconstitucionalidad y nulidad del precepto aplicado. El Tribunal establece que dado que la solicitud de rectificación se presentó antes de dictarse la sentencia 11/2024, alegando la inconstitucionalidad del apartado tercero de la disposición transitoria decimosexta de la LIS, en la redacción dada por el artículo 3.1, apartado dos, del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 11/2024, lo que comporta necesariamente la estimación del recurso de casación.

Lo relevante del fallo de ambas sentencias es que el TS estima los recursos sin ordenar la devolución del expediente “para la tramitación íntegra [por la Administración] del procedimiento de rectificación de la autoliquidación con arreglo a la nueva situación jurídica” derivada de la sentencia del TC, como pretendía la Abogacía del Estado.

La Sala considera que en la petición de la Abogacía del Estado subyace “una especie de solicitud de retroacción de actuaciones que resulta improcedente, toda vez que no concurre ningún vicio formal, sino sustantivo o material”.

El TS, por tanto, concluye que procede la rectificación de la autoliquidación solicitada con devolución de los ingresos indebidos, con los intereses correspondientes, como si el art. 3.1.2 del Real Decreto-Ley 3/2016 no hubiese existido nunca, por lo que estima el recurso de casación y anula la sentencia recurrida, así como las resoluciones administrativas impugnadas.

Puede consultar las sentencias en los siguientes enlaces: [STS 2421/2024](#) y [STS 2423/2024](#).

Sentencia de 13 de mayo de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 8429/2022. La Administración tributaria está obligada a satisfacer intereses de demora por los pagos fraccionados mínimos indebidamente ingresados desde la fecha de ingreso hasta su devolución

El recurso de casación interpuesto tiene por objeto aclarar si procede el abono de intereses de demora sobre una liquidación autónoma de intereses de demora, devengados sobre las cantidades satisfechas en concepto de pagos fraccionados, que fueron indebidamente ingresadas en virtud de una norma declarada inconstitucional por el TC.

La entidad recurrente ingresó pagos fraccionados mínimos, los cuales ya habían sido devueltos por la Administración, por la propia mecánica del tributo, en la medida en que la cuota a ingresar resultante en el IS fue inferior a los importes abonados en concepto de pago fraccionado mínimo. Dichas devoluciones no devengaron intereses de demora, puesto que la devolución se hizo dentro del plazo del que disponía la Administración para hacerlo.

Posteriormente, la entidad presentó solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a dichos pagos fraccionados mínimos en la que se interesaba la devolución de los intereses de demora desde la fecha del ingreso de los citados pagos fraccionados. Al declararse la inconstitucionalidad de la norma, la Diputación Foral de Bizkaia liquidó intereses desde la fecha en que se realizaron los ingresos en cuestión hasta que se efectuó la devolución de tales pagos fraccionados, esto es, hasta la fecha de devolución del IS.

El Tribunal recuerda que debe distinguirse, por un lado, las devoluciones derivadas de la propia mecánica del impuesto recogidas en el artículo 31 de la LGT (la cantidad abonada por los pagos fraccionados es superior a la cuota tributaria derivada de la liquidación ulterior) que, al ser devueltas dentro del plazo legalmente previsto a tal efecto, no devengan intereses; y, por otro lado, la pretensión de la entidad contribuyente de que se procediera a la devolución, como ingresos indebidos, no de los propios pagos fraccionados, que ya habían sido devueltos, sino de los intereses de demora resultantes del pago indebido (por inconstitucional) con arreglo a lo dispuesto en el artículo 32 de la LGT. En el primer supuesto, el ingreso es

originariamente debido (sólo cuando se conoce la cuantía de la obligación tributaria final puede determinarse que procede la devolución, en razón del exceso incurrido) mientras que, en el segundo supuesto, es indebido.

Dicho esto, en la medida en que, por un lado, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad son *ex tunc*, es decir, tienen carácter declarativo (desde que la norma legal fue promulgada) y no constitutivo; y, por otro lado, no se infiere ninguna limitación de los efectos temporales de dicha declaración de inconstitucionalidad, entiende la Sala que los ingresos por pagos fraccionados fueron originariamente indebidos, debiendo acudir a lo dispuesto en los artículos 120 y 32 de la LGT.

A la vista de lo anterior, el Tribunal concluye que a los efectos de la devolución de los ingresos indebidos consistentes en los intereses devengados entre la fecha en que se efectuó el ingreso de los pagos fraccionados y la de su devolución por la mecánica del tributo (intereses de demora), la Administración tributaria deberá abonar el interés de esa cantidad (de los intereses de demora), desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que proceda a su pago, con independencia de que, con anterioridad a la declaración de inconstitucionalidad ya se hubieran devuelto los pagos fraccionados mínimos (principal) por la mecánica propia del impuesto, al resultar la liquidación inferior a lo ingresado.

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

Sentencia de 13 de junio de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación número 78/2023. El TS establece como doctrina que *“las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales, pues el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad”*

La cuestión de interés casacional reside en determinar si las retribuciones que perciban los administradores de una entidad mercantil, acreditadas y contabilizadas, constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estén previstas en los estatutos sociales, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto con la consiguiente no deducibilidad del mismo.

El Tribunal hace un repaso exhaustivo de los últimos pronunciamientos sobre la materia (principalmente, STS de 27 de junio de 2023 (rec. 6442/2021), 2 de noviembre de 2023 (Rec. 3940/2022), 18 de enero de 2024 (rec. 4378/2022) y 13 de marzo de 2024 (rec. 9078/2022)) en los que se analiza el impacto de la legislación mercantil, con especial referencia a la conocida como “teoría del vínculo”, en la deducibilidad de las remuneraciones satisfechas a los administradores por aplicación de lo dispuesto en los artículos 14.1.e) del TRLIS (donativos y liberalidades) y 15.1.f) de la LIS (gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico).

Concretamente, el TS recuerda en primer lugar que, tal y como se expuso en la STS 458/2021, los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito. En contraposición, los gastos que tengan causa onerosa serán deducibles en la medida

que cumplan con los citados requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental.

Dicho esto, con base en el criterio manifestado en las sentencias anteriormente citadas, el TS manifiesta que conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, no es admisible que un gasto salarial que está directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos tenga la consideración de donativo o liberalidad no deducible. En consecuencia, las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad, acreditadas y contabilizadas, aunque no tengan previsión estatutaria, no constituyen una liberalidad no deducible. Las previsiones mercantiles no comportan una presunción *iuris et de iure* que trasciende al ámbito fiscal (máxime teniendo en cuenta que la finalidad de la previsión estatutaria no es otra que la de proteger a los socios minoritarios frente a potenciales abusos) de manera que, ante de la ausencia de previsión estatutaria, se presume que las remuneraciones satisfechas son gratuitas salvo que pueda acreditarse que responden a servicios prestados a la sociedad para la obtención de ingresos.

A la vista de lo anterior, el TS concluye que las retribuciones percibidas por los administradores de una entidad, acreditadas y contabilizadas, no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que las mismas no estuvieran previstas en los estatutos sociales, pues el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.

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

Sentencia de 9 de abril de 2024 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 3/2018. La AN considera que el contribuyente mantiene con España las relaciones personales y económicas más estrechas y, por ende, su residencia fiscal debe situarse en territorio español

En primera instancia, tras la finalización de las actuaciones inspectoras la Inspección dicta al interesado acuerdo de liquidación relativo al IRPF de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 en virtud del cual acuerda que deberá tributar en España por la totalidad de su renta mundial en los años objeto de regularización. Entiende en este caso que el obligado tributario es residente fiscal en España en los años objeto de comprobación, en aplicación del criterio previsto en la letra b) del apartado 1 del artículo 9 de la LIRPF, al entender probado por la misma que (i) radica en España, en concreto en las Islas Canarias, núcleo principal de sus intereses económicos; (ii) obtuvo en concepto de rendimientos de actividades económicas significativos ingresos en los ejercicios objeto de comprobación a su cuenta bancaria de España procedentes de la entidad a la que presta servicios; (iii) posee inmuebles y vehículos y, ha obtenido ganancias patrimoniales no justificadas en España.

La pretensión del recurrente se sustenta en la nulidad de la liquidación por considerar que no radica en territorio español el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, no habiendo demostrado la Inspección que el obligado obtenga rentas o realice ninguna gestión o administración de ningún tipo de negocio o interés económico en España, sin que los inmuebles en territorio español de los que es titular, puedan considerarse inversiones, puesto que están destinados a ser disfrutados en su tiempo de ocio por él mismo y su entorno familiar. Asimismo, el recurrente argumenta que hasta 2010 no ha obtenido permiso de residencia que le habilite para trabajar en España. Finalmente, sostiene que ha de aplicarse la cláusula

de desempate prevista en el artículo 4.2 del CDI suscrito entre España y Marruecos, en virtud de la cual debe ser considerado residente fiscal en Marruecos, al ser nacional de dicho país, e igualmente con Estados Unidos, al tener nacionalidad estadounidense.

La sentencia que dictó la AN fue objeto de recurso de casación, resuelto por el TS en virtud de sentencia de fecha 12 de junio de 2023, mediante el cual se ordenó la retroacción de las actuaciones al momento anterior a dictar sentencia y se impuso a la AN la resolución del conflicto de residencia planteado por el recurrente, habida cuenta de la aportación al expediente de sendos certificados de residencia fiscal en Marruecos y EE.UU.

La Sala considera que en aplicación de las reglas previstas en el artículo 4.2 del CDI de referencia, el conflicto de residencia planteado ha de resolverse en el sentido de que es España el lugar donde el recurrente ha de estar sometido a imposición al ubicarse en territorio español su centro de intereses vitales. Para alcanzar esta conclusión, la AN efectúa una interpretación basada en el contenido de los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE, en particular del Comentario número 15 del artículo 4 del MCOCDE. Sobre esta base, reconoce la Sala que circunstancias tales como las relaciones familiares y sociales, las ocupaciones, las actividades políticas y/o culturales, la localización de actividades empresariales, la sede de administración de patrimonio, entre otras, deben tenerse en consideración a la hora de determinar en qué estado se ubica el centro de intereses vitales del individuo.

Planteado el conflicto de residencia, la determinación del criterio descrito previamente debe efectuarse entre los Estados entre los que se ha planteado el referido conflicto de residencia.

Fruto de una valoración conjunta de toda la prueba recabada por la Administración Tributaria a lo largo del procedimiento inspector, la AN considera probado que el recurrente mantuvo con España las relaciones personales y económicas más estrechas. En particular, se consideran acreditados los siguientes puntos de conexión: (i) la presencia significativa de propiedades, vehículos y una vida social activa en el país; (ii) la frecuencia y magnitud de las transferencias recibidas y sus gastos en España indican una vinculación económica fuerte con el país; (iii) relaciones personales y sociales en territorio español más estrechas que las que ha acreditado el recurrente poseer en Estados Unidos; (iv) imputación de rendimientos de actividades económicas y ganancias patrimoniales no justificadas en las cuentas del recurrente en España.

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

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

Sentencia de 24 de abril de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 1391/2021. La AN confirma que las comisiones percibidas por la entidad financiera del grupo corresponden a servicios de intermediación financiera exentos de IVA

En la presente sentencia, la AN tiene como objeto determinar la naturaleza de las cantidades recibidas por la compañía de la entidad financiera del grupo, en el marco

de una campaña comercial, siendo la interpretación de la relación económica y contractual entre ambas entidades fundamental para resolver este asunto.

La Administración Tributaria, en su interpretación, mantiene que las cantidades recibidas por la compañía de la entidad financiera del grupo no son el resultado de servicios de intermediación financiera, sino que forman parte del coste del descuento que se ofrece al cliente final en la campaña "Descuento Si Finanzas".

Adicionalmente, la Administración argumenta que tanto la compañía como la entidad financiera asumen conjuntamente el coste del descuento aplicado a los vehículos vendidos y que las comisiones que recibe la compañía no remuneran un servicio financiero, sino que se destinan a sufragar el descuento ofrecido. Por tanto, la Administración sostiene que este acuerdo de copago del descuento implica que las cantidades percibidas deben considerarse como parte del precio del vehículo vendido y, por tanto, ser incluidas en la base imponible del IVA.

Por el contrario, la compañía recurrente, defiende que ha prestado servicios de intermediación financiera a la entidad financiera del grupo en virtud de un contrato formal entre ambas partes. Concretamente, la recurrente argumenta que sus servicios consisten en facilitar financiación a los clientes para la compra de vehículos, y que las comisiones recibidas son la remuneración por dicha intermediación financiera, por tanto, tales comisiones recibidas como contraprestación por estos servicios están exentas del IVA, conforme al artículo 20.Uno.18 de la Ley del IVA.

La Sala, al emitir su dictamen, falla estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la compañía concluyendo que las cantidades percibidas por ésta de la entidad financiera efectivamente corresponden a servicios de intermediación financiera y, en consecuencia, las comisiones recibidas por la recurrente se encuentran exentas del IVA de acuerdo con el artículo 20.Uno.18 de la Ley de dicho impuesto.

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

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de marzo 2024 (R.G. 07921/2020). El TEAC determina que la carga de la prueba del abuso para la correcta aplicación de la obligación de practicar retención a cuenta del IRNR corresponde a la Administración Tributaria en aplicación de la doctrina fijada por el TS en Sentencia de 8 de junio de 2023

En la presente resolución, el TEAC resuelve una reclamación económico-administrativa de acuerdo con la doctrina fijada por el TS en Sentencia de 8 de junio de 2023 (rec. casación 6528/2021) que determina que la carga de la prueba del abuso de derecho en la obligación de practicar retención a cuenta del IRNR corresponde a la Administración Tributaria.

En el supuesto de hecho, la Inspección de los Tributos determinó que no resultaba de aplicación la exención prevista en el artículo 14.1.c) del TRLIRNR a los intereses pagados por una entidad residente fiscal en España a otra entidad del mismo grupo mercantil residente fiscal en Luxemburgo al entender que esta no era la beneficiaria efectiva de los intereses, sino que lo era otra entidad del grupo residente en Bermudas. En este sentido, la Administración consideró que la entidad luxemburguesa no reunía la condición de beneficiario efectivo con base en (i) la información incluida en sus Cuentas Anuales, (ii) información proporcionada por las autoridades de Luxemburgo y (iii) al entender que los préstamos concedidos a la

entidad española por la entidad luxemburguesa eran una mera replica de los otorgados por la entidad de Bermudas a la entidad de Luxemburgo.

En relación con lo anterior, la sociedad sostuvo en sus alegaciones al TEAC una doble línea argumental para justificar la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.c) del TRLIRNR.

En primer lugar, la reclamante sostiene que la Inspección aplica erróneamente la jurisprudencia del TJUE sobre el beneficiario efectivo y la prohibición del abuso a la exención del artículo 14.1.c) del TRLIRNR, que existe con anterioridad a la Directiva de Intereses y Cánones 2003/49/CE. Sin embargo, el TEAC sostiene que, a pesar de que el artículo 14.1.c) del TRLIRNR español no menciona explícitamente el concepto de "beneficiario efectivo", la interpretación del mismo debe alinearse con la Directiva 2003/49/CE y la sentencia del TJUE de 26 de febrero de 2019. Esta última establece que incluso en ausencia de una cláusula específica antiabuso en la normativa nacional, los principios generales del Derecho de la UE, como la prohibición del abuso, son aplicables para evitar prácticas fiscales abusivas. Hay que destacar que esta interpretación ha sido corroborada por el TS en la Sentencia de 8 de junio de 2023 (rec. Casación 6528/2021), confirmando que la carga de la prueba del abuso recae en la Administración Tributaria. Este mismo criterio era ya el sustentado por el TEAC en su Resolución de 8 de octubre de 2019 (R.G. 185/2017).

En segundo lugar, la reclamante considera que no se ha efectuado una actividad probatoria suficiente y concluyente por parte de la inspección para determinar que la entidad de Luxemburgo no era la beneficiaria efectiva de los intereses pagados. En este sentido, el TEAC previo advertir la doctrina del TS en su Sentencia de 8 de junio de 2023, que a su vez sigue la línea fijada por el TJUE de 26 de febrero de 2019, por la que se determina que la carga de la prueba del abuso corresponde a la Administración Tributaria, concluye que la Inspección asumió una posición proactiva en orden de cumplir la carga de acreditar que la entidad luxemburguesa no era la beneficiaria efectiva de los intereses, probándose que la entidad de Luxemburgo solo facilitaba el tránsito de intereses a Bermudas, mostrando un escenario artificial. Por ello, y puesto que el beneficiario efectivo no es la entidad luxemburguesa sino la entidad residente en Bermudas, el TEAC acuerda confirmar la regularización de la Inspección y desestimar las pretensiones de la reclamante.

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

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de mayo 2024 (R.G. 2946/2023). El TEAC determina la competencia de los órganos de Gestión Tributaria para comprobar la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva en IRPF. Unificación de criterio

En la presente resolución, el TEAC resuelve el recurso de alzada para unificación de criterio sobre la competencia de los órganos de Gestión Tributaria, para determinar la correcta aplicación del régimen de estimación objetiva en IRPF, mediante el procedimiento de comprobación y que ello no implique que dicho órgano incurra en un exceso competencial.

El TEAC analiza la STS 23/03/2021 (rec. 5270/2019) tomada en consideración por el TEAR de Galicia para fundar que la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector. Así pues, el TEAR de Galicia llega a la conclusión

que, al haberse producido un mal uso del procedimiento de comprobación limitada, existe un exceso competencial y se produce la nulidad de pleno derecho del acto mediante el cual se denegaba régimen de estimación objetiva en IRPF.

El TEAC no comparte el criterio del TEAR de Galicia, en la medida en que no se ha considerado el criterio reflejado por la posterior STS 05/02/2024 (rec. 6559/2022), la cual determina que, los órganos de Gestión Tributaria están facultados para comprobar la superación de los umbrales previstos para la determinación de la base imponible mediante la estimación objetiva, sin que se considere como un régimen tributario especial. Por este motivo, el TEAC considera que decae el sustento jurisprudencial que invocó el TEAR de Galicia para declarar que los órganos de gestión incurrieron en un exceso competencial.

A resultas de lo anterior, el TEAC estima el recurso interpuesto por la Administración y acuerda unificar criterio, fijándose que el régimen de estimación objetiva en IRPF no es un régimen tributario especial, sino un método de determinación de la base imponible pudiendo, en consecuencia, comprobarse su correcta aplicación por medio de un procedimiento gestor.

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

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de mayo de 2024 (R.G. 8931/2021). IRPF. Norma específica de valoración de las ganancias/pérdidas patrimoniales, artículo 37.1.d) LIRPF, en concurrencia con operaciones vinculadas. Cambio de criterio

En la presente resolución, el TEAC modifica el criterio con respecto a la aplicación de las reglas especiales objetivas de valoración relativas a alteraciones patrimoniales en los que la normativa de IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de ganancias o pérdidas patrimoniales en vez de la aplicación genérica de las normas de valoración de operaciones vinculadas.

En este sentido, el contribuyente alega que el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de un inmueble en el marco de una aportación no dineraria a la constitución de una sociedad debe realizarse con arreglo a la norma específica contenida en el artículo 37.1.d) de la LIRPF, dado que dicha norma determina la forma de calcular la ganancia o pérdida patrimonial derivada de las aportaciones no dinerarias a sociedades en detrimento de la aplicación de la norma general de valoración de operaciones vinculadas.

El TEAC estima el recurso del contribuyente con base en diversos criterios sentados por la AN y el TS por los que, de acuerdo con el principio de especialidad, debe prevalecer la norma específica frente a las normas de carácter general.

Por ello, las alteraciones patrimoniales en los que la normativa del IRPF establezca de manera expresa un determinado cómputo de aquella alteración patrimonial, deberá prevalecer dicha norma frente a la norma genérica de operaciones vinculadas.

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

Resoluciones del TEAC de 27 de mayo 2024 (R.G. 03319/2021 y 03122/2022). Aplicación de la STS 449/2024 de 13 de marzo de 2024. Deducibilidad fiscal de las retribuciones satisfechas a administradores sociales con vínculo laboral cuando su remuneración como administradores no está prevista en estatutos

El TEAC analiza en estas resoluciones la procedencia de la deducibilidad de las retribuciones satisfechas por entidades a los miembros de sus consejos de administración (relación mercantil) que a su vez poseen una relación laboral con la entidad, en dos supuestos en los que la remuneración del cargo de administrador no se encontraba previsto en los estatutos sociales.

En el boletín de marzo 2024 nos referimos a las resoluciones del TEAC de 22 de febrero de 2024 (RG 5806/2023 y 6490/2023) en las que sostenía que, en los supuestos en que la Inspección hubiera aplicado la teoría de vínculo, en caso de que se hubiera diferenciado la percepción de retribuciones por estricta condición de consejero (relación mercantil) y la percepción de retribuciones por el ejercicio de funciones ejecutivas (relación laboral de alta dirección) podría determinarse la no deducibilidad de las primeras en caso de que dichas retribuciones no estuvieran previstas en los estatutos sociales. Sin embargo, el TEAC en estas resoluciones rectifica este criterio como consecuencia de la publicación de la sentencia del TS de 13 de marzo de 2024 (recurso de casación 9078/2022).

En la Resolución del TEAC RG 3319/2021, se analiza un supuesto en el que una persona ostentaba a la vez la condición de miembro del órgano de administración de una sociedad y de director financiero, percibiendo retribuciones por el desarrollo de ambas funciones. No se determinaban qué retribuciones eran percibidas por la estricta condición de consejero y cuáles por su relación laboral. En este contexto, se inició un procedimiento inspector en el que, en aplicación de la teoría del vínculo se negó la deducibilidad de las remuneraciones obtenidas, en el ejercicio 2014, por considerarlas una liberalidad (art. 14.1.e TRLIS) y en los ejercicios 2015 a 2017 por considerarlas gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (15.1.f LIS).

El TEAC se pronuncia acerca de la deducibilidad de las remuneraciones percibidas como administrador (relación mercantil), en caso de poder determinarse sus importes y en el caso de que solo parte de las remuneraciones fuesen percibidas por dichas funciones (si bien el recurrente defiende que los administradores no obtienen retribuciones por el ejercicio de sus funciones como consejeros), cuando no está previsto su carácter remunerado en los estatutos sociales.

Para resolver la referida cuestión, el TEAC acude a la Sentencia del TS 449/2024, de 13 de marzo de 2024 (rec. casación 9078/2022), en virtud de la cual establece que las retribuciones satisfechas a los administradores, con independencia de que no estén previstas en los estatutos, deben considerarse gastos deducibles si cumplen con los requisitos generales de deducibilidad de un gasto previsto en la normativa del IS, sin que su no previsión estatutaria *per se* le haga perder tal condición, corrigiendo así su propio criterio.

En consecuencia, el TEAC determina que, siendo las retribuciones del administrador onerosas, en cuanto que han sido acreditadas y contabilizadas, deben ser consideradas en su totalidad como gasto fiscalmente deducible, sin necesidad de que exista una previsión estatutaria.

En el mismo sentido se pronuncia en la resolución 3122/2022, de 27 de mayo de 2024, con la diferencia de que los miembros del consejo de administración sí que percibían retribuciones por su relación laboral de alta dirección. El TEAC, aplicando la STS de 13 de marzo de 2024, concluye lo siguiente:

“Podemos determinar que, siendo las retribuciones del administrador onerosas, en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben ser consideradas en su totalidad como un gasto fiscalmente deducible, puesto que, como señala el TS:

“...son retribuciones, onerosas, que en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben considerarse gastos deducibles, sin que su no previsión estatutaria per se le haga perder esta condición, en tanto que por ese sólo hecho no se ha de considerar un acto contrario al ordenamiento jurídico, con el alcance que este tribunal Supremo, antes se ha transcrito pronunciamientos al respecto, le ha dado a dicha expresión.”

Por lo que, de acuerdo con lo anterior, aun cuando se determinara qué retribuciones son las percibidas por la estricta condición de consejero (relación mercantil), la falta de previsión estatutaria por sí sola no conlleva su no deducibilidad fiscal.”

Así las cosas, tanto la doctrina como la jurisprudencia establecen que, para analizar la procedencia de la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a administradores se habrá de estar a los requisitos generales para la deducibilidad de un gasto (contabilización, correcta imputación temporal, realidad del mismo, justificación y correlación con los ingresos), sin que la falta de previsión estatutaria, por sí sola, conlleve su no deducibilidad fiscal cuando se haya percibido por la estricta condición de consejero (relación mercantil).

Puede consultar las Resoluciones en los siguientes enlaces: R.G. [03319/2021](#) y [03122/2022](#).



Consultas DGT

Consulta Vinculante de la DGT V0327-24, de 7 de marzo de 2024. Consideración de la reducción de capital con devolución de aportaciones a efectos del cálculo la reserva de capitalización del artículo 25 LIS y el cumplimiento del plazo de 5 años de mantenimiento

La entidad consultante ha venido aplicando de forma anual la reducción del 10% de la base imponible que permite el artículo 25 de la LIS. El capital de la sociedad está compuesto únicamente por las aportaciones dinerarias de los socios. Durante el ejercicio de 2021, la empresa tiene la intención de disminuir este capital a través de la devolución de aportaciones de los socios.

En este sentido, se plantea si la reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios (que supone una disminución de los fondos propios), provoca el incumplimiento del mantenimiento del incremento de fondos propios durante 5 años que recoge la LIS y desde qué momento se debe computar dicho plazo de 5 años.

El artículo 25 de la LIS permite la aplicación de una reducción de la base imponible del 10% correspondiente al incremento de los fondos propios durante un período impositivo, sin que se tengan en cuenta, entre otras partidas, las aportaciones de los socios.

Además, este beneficio fiscal está sujeto a la condición de que el incremento de los fondos propios se mantenga durante 5 años desde el cierre del período impositivo al que se corresponda la reducción, salvo que la empresa incurra en pérdidas contables.

A este respecto, conviene destacar que el propio artículo 25 señala que estas partidas (refiriéndose entre ellas, expresamente, a las aportaciones de los socios) “tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible”.

En este sentido, ante la pregunta planteada por la consultante, sobre si la devolución de aportaciones a los socios (que supone una disminución de los fondos propios), provoca el incumplimiento del mantenimiento del incremento de fondos propios durante 5 años que recoge la LIS, la DGT concluye que *“atendiendo a una interpretación sistemática de la norma, la reducción de capital con devolución de*

aportaciones a los socios tampoco debe computarse a la hora de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de dichos fondos propios”.

Por último, en relación con la segunda cuestión planteada, la DGT concluye que, de conformidad con el artículo 25.1.a) de la LIS, el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se debe mantener durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo en el que se practique la correspondiente reducción en base, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

Puede acceder a la consulta a través del siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V0481-24, de 2 de abril de 2024, relativa a los efectos fiscales que se derivan de la fusión entre las entidades dominantes de dos grupos de consolidación fiscal

El supuesto de hecho de la consulta vinculante consiste en determinar las consecuencias fiscales derivadas de una operación de fusión entre las entidades dominantes de dos grupos fiscales, la entidad de crédito (X) dominante del grupo fiscal X y la entidad de crédito (Y) dominante del grupo fiscal Y.

La fusión se estructura mediante la absorción de Y por X, con la extinción de Y y la transmisión en bloque de su patrimonio a X. De este modo, los accionistas de Y recibirán acciones de X en canje por sus participaciones en Y.

La fusión tiene como objetivo estratégico consolidar la posición de ambas entidades en el mercado bancario, enfrentando mejor los retos del sector y aprovechando sinergias operativas y comerciales.

Esta operación pretende acogerse al régimen fiscal especial de neutralidad fiscal de la LIS y se plantean diversas cuestiones fiscales relacionadas con la operación.

- (i) Si la operación puede acogerse al régimen de neutralidad.

La DGT confirma que la operación de fusión por absorción entre las entidades X e Y podría acogerse al régimen fiscal especial previsto en la LIS, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 76.1 y que la operación se realice por motivos económicos válidos. A este respecto, la DGT concluye que los motivos económicos presentados, como la mejora de eficiencia y la consolidación en el mercado, parecen constituir una base válida para la aplicación de este régimen especial.

- (ii) Tratamiento fiscal del ingreso por la diferencia negativa de fusión (*badwill*).

En el escrito de consulta, se indica que, en sede de la entidad adquirente X, con ocasión de la fusión, se ha puesto de manifiesto una diferencia negativa de fusión (*badwill*) por diferencia entre el valor razonable de los activos y pasivos de la sociedad adquirida Y y el coste de la combinación de negocios (valor de cotización de los títulos emitidos y entregados a los socios de la sociedad Y).

Cuando la fusión se acoja al régimen de diferimiento regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS, según indica la DGT, la diferencia de fusión carecerá de transcendencia fiscal en la medida en que el artículo 78 LIS impone el mantenimiento de valor y antigüedad de los elementos patrimoniales adquiridos, y que la sociedad X no participaba en el capital de la entidad transmitente Y con carácter previo a la fusión.

Por ello, resuelve la DGT que no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria vigésima séptima de la LIS, y el ingreso en concepto de diferencia negativa de fusión registrado en sede de la sociedad X no debe integrarse en la base imponible del IS del ejercicio 20X1, procediendo realizar un ajuste extracontable negativo permanente por dicho importe.

- (iii) El tratamiento fiscal de los ajustes de valoración efectuados en el marco de la fusión.

En cuanto al tratamiento fiscal de los ajustes de valoración efectuados en el marco de la fusión, entiende la DGT que los ajustes de valoración realizados para reflejar el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos no tendrán impacto en la base imponible del IS. Así, en la medida en que los activos y pasivos se valorarán a efectos fiscales por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad Y, cualquier ajuste contable no deberá afectar a la base imponible.

- (iv) El impacto en el régimen de consolidación fiscal y la atribución de bases imponibles negativas y deducciones, así como la transmisión de activos y pasivos por diferencias temporarias y otros atributos fiscales de la entidad Y a la entidad X.

En primer lugar, la extinción de Y en favor de la sociedad X, supone el cierre del periodo impositivo de Y en la fecha de inscripción de la escritura de fusión en el Registro Mercantil (que se retrotrae a la fecha del asiento de presentación), sin que ello suponga el cierre del ejercicio mercantil de las dependientes del grupo Y. Además, desde la fecha de inscripción, X se subroga en la posición de dominante de la absorbida Y, por lo que el grupo fiscal X estará integrado por X, el resto de las dependientes del grupo X y todas las dependientes anteriormente integradas en el grupo fiscal Y, en este último caso, sin necesidad de adoptar nuevos acuerdos sociales (CV2201-23).

A este respecto, la retroacción contable pactada entre las partes tendrá plenos efectos tributarios, de manera que la imputación de las rentas de las operaciones realizadas por la sociedad absorbida Y que se extingue, se realizará de acuerdo con dicha retroacción y no tendrá impacto para las entidades dependientes que integran los grupos fiscales X e Y.

En lo que se refiere al listado de las declaraciones tributarias a presentar por las entidades, como consecuencia de la fusión la DGT se remite a lo manifestado en anteriores contestaciones a consultas vinculantes, entre otras, la consulta V2201-23.

Por otro lado, en lo que respecta a las consecuencias de la fusión entre las entidades dominantes en relación con la compensación de bases imponibles negativas y deducciones, la DGT concluye lo siguiente en relación con los subgrupos:

- ▶ En relación con la compensación de créditos fiscales, dado que la operación de fusión se va a acoger al citado régimen especial, resultarían de aplicación las reglas establecidas en el artículo 74.3 de la LIS, en la medida en que todas las entidades que conformaban el grupo fiscal Y, a excepción de la extinta entidad Y, pasan incorporarse al grupo fiscal X.
 - ▶ La extinción del grupo fiscal Y determina que los créditos fiscales generados en el seno del grupo fiscal Y, y pendientes de aprovechamiento, se atribuyan a las entidades del grupo fiscal que se extingue en la proporción en que hubieren contribuido a su formación. Ello sin perjuicio de que podrán ser objeto de aplicación en sede del grupo fiscal X de acuerdo

con las reglas establecidas en el artículo 74.3 de la LIS, atendiendo a un criterio de aplicación proporcional.

- ▶ Una vez realizada la asignación de los créditos fiscales generados en el seno del grupo fiscal Y, a los efectos de determinar los límites establecidos en el artículo 74.3 de la LIS se tendrán en cuenta las magnitudes correspondientes a las entidades que formaban parte del grupo fiscal que se extingue. No obstante, de acuerdo con una interpretación sistemática y razonable de la norma, a efectos de la determinación del límite previsto en el artículo 74.3 de la LIS, no deberá tenerse en consideración las magnitudes de la entidad resultante de la fusión, la sociedad X.
- ▶ De este modo, en lo que respecta a las BINs generadas en el seno del grupo fiscal Y, asumidas por las sociedades dependientes de Y, podrán ser aplicadas en el grupo fiscal X adquiriendo el carácter de BINs preconsolidadas (subgrupo). Asimismo, confirma la DGT que tratándose de la compensación de bases imponibles negativas generadas con anterioridad a la incorporación al grupo fiscal, y a efectos del cómputo del doble límite la compensación de hasta un millón de euros que establece el artículo 26 de la LIS resultará de aplicación, tanto a efectos de determinar el importe susceptible de compensación por el grupo fiscal X de las bases imponibles negativas preconsolidadas, generadas por el subgrupo Y pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal X, como a efectos de determinar la base imponible negativa que el grupo fiscal X puede compensar, en su totalidad, en el período impositivo.
- ▶ Por otro lado, en relación con las deducciones en la cuota íntegra pendientes de aplicación del subgrupo, podrán ser objeto de aplicación en el grupo fiscal X con el límite de la suma de las cuotas íntegras de las entidades que conformaban el grupo fiscal extinto Y, siempre teniendo en cuenta el criterio de proporcionalidad y quedando sometidas a los límites cuantitativos que correspondan en la aplicación de deducciones en cuota.
- ▶ Con motivo de la absorción de la sociedad Y por la sociedad X, mediante una operación de fusión acogida al régimen de neutralidad fiscal, la entidad absorbente X se puede subrogar en los créditos fiscales atribuidos a la sociedad Y absorbida, considerando esos créditos como preconsolidados y, por tanto, su aprovechamiento se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 67 y 71.2 de la LIS.
- ▶ Los créditos fiscales generados por las entidades del grupo Y con anterioridad a su inclusión en el grupo Y mantendrán su consideración de preconsolidados y, por tanto, su aprovechamiento se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 67 y 71.2 de la LIS.

En lo que respecta a la aplicación de BINs y deducciones del grupo fiscal y preconsolidadas, la DGT ratifica el criterio restrictivo de proporcionalidad y doble límite determinado por la AEAT en la Nota sobre la aplicación de créditos de ejercicios previos.

- (v) La información a incluir en la memoria de las cuentas anuales respecto a la fusión.

La DGT establece que la información sobre la fusión a incluir en la memoria puede agruparse por grupos de elementos, siempre que se mantenga un detalle individualizado de activos y pasivos a disposición de la Administración Tributaria.

- (vi) El tratamiento de la reducción de fondos propios resultante de la fusión en relación con la reserva de capitalización.

Por último, la DGT aclara que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 25.2.c) de la LIS, ni el incremento neto de los fondos propios (diferencia negativa de fusión; capital social y prima de emisión negativa) registrado en la entidad absorbente X, con ocasión de la absorción de la entidad Y, ni la disminución de fondos propios derivada de los distintos ajustes realizados por la entidad consultante en el valor en libros del patrimonio recibido de la sociedad Y, como se ha detallado en el punto 3 de esta contestación, deben computarse a la hora de determinar el incremento de fondos propios ni el cumplimiento del requisito de mantenimiento del correspondiente incremento de los fondos propios, en sede del grupo fiscal X, por cuanto el reconocimiento contable de tales variaciones de fondos propios (positiva y negativa), obedece a la diferencia entre el valor razonable de los activos y pasivos de la sociedad adquirida y el coste de la combinación de negocios, ambos determinados con ocasión de la operación de fusión.

Finalmente, la DGT resuelve cuestiones relativas al IVA, ITPAJD, Operaciones Financieras.

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

Consultas vinculantes de la DGT V0875-24, de 23 de abril de 2024 y V0824-24 de 22 de abril de 2024, relativas a la realización de tres operaciones concatenadas que resultan en una escisión parcial de activos que no constituyen por sí mismos ramas de actividad

El supuesto de hecho de la consulta vinculante consiste en tres personas físicas propietarias del 33,33% de la sociedad A dedicada a la prestación de servicios de sistemas de información al sector público en todo el territorio nacional, especialmente en el ámbito sanitario. En este sentido, la Sociedad A dispone de medios materiales y humanos, y de dos inmuebles (uno constituye su domicilio social y el otro es una vivienda).

Así, las personas físicas se plantean realizar tres operaciones concatenadas: (i) canje de valores en el que PF1, PF2 y PF3 aportarían las participaciones que ostentan sobre la Sociedad A a una sociedad de nueva creación (Newco 1); (ii) aportación no dineraria de los activos inmobiliarios por parte de la Sociedad A a una sociedad de nueva creación (Newco 2); (iii) escisión parcial financiera de las participaciones que la Sociedad A ostenta de Newco 2 a favor de Newco 1:

- (i) Operación de canje de valores en la que PF1, PF2, PF3 aportarían las participaciones que ostentan sobre la Sociedad A (de la que ostentan el 100% entre los tres) a una sociedad de nueva creación (en adelante, Newco 1). En la medida en que Newco 1 adquiera participaciones en el capital social de la Sociedad A que le permita obtener la mayoría de los derechos de voto de la misma (en concreto el 100% de la Sociedad A) y siempre que concurren el resto de los requisitos del artículo 80, se podría aplicar el régimen de neutralidad. En consecuencia:
 - a. PF1, PF2 y PF3 no integrarán en la base imponible del IRPF las rentas que se deriven del canje de valores proyectado (los valores recibidos tras el canje de valores se valorarán a efectos fiscales por

el valor fiscal de los entregados y los valores recibidos conservarán la fecha de adquisición de los entregados).

- b. Valores recibidos por la entidad que realiza el canje de valores se valorarán a efectos fiscales por el valor fiscal que tenían en el patrimonio de los socios y conservarán la fecha de adquisición de los socios aportantes.
- (ii) Operación de reestructuración consistente en que la Sociedad A aporte sus activos inmobiliarios a una sociedad de nueva creación (NewCo 2) mediante aportación no dineraria especial (i.e., Sociedad A aporta a NewCo2 los dos inmuebles manteniendo con posterioridad a la realización de esta operación el negocio de prestación de servicios informáticos). En la medida en que Newco 2 sea residente en territorio español y la Sociedad A participe en al menos el 5% de los fondos propios de Newco 2 (i.e., en el caso la sociedad A participa en el 100% de Newco 2), la aportación podría acogerse al régimen de neutralidad.
- (iii) Realización de una operación de escisión parcial financiera de las participaciones que la Sociedad A ostenta de Newco 2 a favor de Newco 1. Para que dicha operación pueda acogerse al régimen de neutralidad es necesario que se cumplan los requisitos previstos en la normativa mercantil (i.e., el patrimonio segregado debe estar constituido por participaciones mayoritarias en una o varias entidades, por lo que resulta necesario que el patrimonio que permanece en sede de la entidad escindida esté constituido, al menos, por participaciones mayoritarias en otra u otras entidades o bien por una rama de actividad).

En este sentido, es requisito que el patrimonio que se mantiene en la entidad escindida constituya, por sí mismo, una rama de actividad en el sentido mencionado, es decir, que exista una organización de medios materiales y personales diferenciados para la actividad en sede de la entidad escindida con anterioridad a la realización de la operación.

En la medida en que la operación planteada consiste en una escisión parcial financiera impropia, puesto que la entidad beneficiaria (Newco1) participa en el capital de la escindida (Sociedad A), y que la misma sea calificada a efectos mercantiles como una escisión y no como una reducción de capital con devolución de aportaciones, la operación podría acogerse al régimen de neutralidad.

Adicionalmente, para las operaciones descritas, se exige que se cumpla con lo dispuesto en el art. 89.2 LIS. La apreciación de los motivos económicos válidos es una cuestión de hecho que debe ser apreciada por los órganos competentes en materia de comprobación e investigación.

En este caso, se aprecia la realización de 3 operaciones concatenadas (i.e., (i) canje de valores; (ii) aportación no dineraria; (iii) escisión parcial financiera). Sin embargo, dichas operaciones producen los mismos efectos prácticos que hubiesen resultado de realizar una escisión parcial en sede de la sociedad A, mediante la cual Sociedad A segregaría y transmitiría los dos inmuebles de su propiedad a favor de Newco1. Dicha operación de escisión parcial no cumpliría con los requisitos para acogerse al régimen de neutralidad (i.e., al no constituir los bienes inmuebles transmitidos una rama de actividad).

En definitiva, debido a que la escisión parcial de activos que no constituyan por sí mismos ramas de actividad no está amparada en el régimen de neutralidad y teniendo en cuenta que la concatenación de las operaciones de canje de valores, aportación no dineraria y escisión parcial financiera, producen los mismos efectos que la escisión parcial directa de tales activos, no podrá ser una operación amparada por el régimen de neutralidad.

Puedes acceder a la consulta V0875-24 en el siguiente [enlace](#) y a la consulta V0824-24 en el siguiente [enlace](#).

Consultas vinculantes de la DGT V0886-24, de 23 de abril de 2024, y V0933-24, de 25 de abril de 2024. La DGT afirma que el régimen transitorio recogido en la DT 40 de la LIS únicamente es aplicable sobre participaciones que, con anterioridad al 1 de enero de 2021, representaran un porcentaje de participación inferior al 5%

Con efectos desde el 1 de enero de 2021, se modificó el concepto de participación significativa recogido en el artículo 21.1.a) de la LIS, eliminándose uno de los requisitos alternativos que permitían la aplicación de la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones, esto es, el relativo a que el valor de adquisición de la participación fuera superior a 20 millones de euros. En consecuencia, la exención se limita a aquellos supuestos en los que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios sea, al menos del 5%.

No obstante, se introdujo un régimen transitorio en la DT 40 de la LIS que mantenía inalterado el concepto de participación significativa durante los periodos impositivos que se iniciaran en los años 2021 a 2025. De esta forma, el régimen transitorio permite aplicar la exención sobre dividendos y participaciones en beneficios, así como las rentas positivas derivadas de su transmisión, a aquellas rentas derivadas de participaciones que no cumplen con el porcentaje mínimo del 5%, pero sí cumplen con el resto de los requisitos del artículo 21 de la LIS para los periodos impositivos iniciados entre 2021 y 2025.

A este respecto, se cuestiona si el régimen transitorio resulta aplicable a aquellas inversiones que, con anterioridad al 1 de enero de 2021, cumplían los dos requisitos alternativos que condicionaban la aplicación del artículo 21 de la LIS (porcentaje de participación y valor de adquisición), y con posterioridad a dicha fecha, pasasen a cumplir exclusivamente el segundo de ellos.

La DGT afirma que únicamente es de aplicación el régimen transitorio (DT 40 de la LIS) a aquellas participaciones que tenían un valor de adquisición superior a 20 millones de euros, pero que no cumplían con el otro requisito alternativo, es decir, que tenían un porcentaje de participación inferior al 5%. Por tanto, para el caso de las inversiones que antes del 1 de enero de 2021 cumplían simultáneamente los dos requisitos alternativos del artículo 21.1.a), pero que hayan dejado de cumplir el relativo al 5% de participación mínima con posterioridad, no resultará de aplicación la DT 40 de la LIS, con independencia de que se tratase de participaciones con valor de adquisición superior a 20 millones de euros.

Asimismo, en la consulta V0886-24 también se solicita delimitar si el concepto de "participación" que se utiliza en la DT 40 debe interpretarse como hasta ahora, de forma genérica y dinámica, sin diferenciar entre aquellos valores que se hubieran

adquirido antes y después de una determinada fecha (en este caso, el 1 de enero de 2021) o si, por el contrario, el término "participación" que se utiliza en esta disposición transitoria tiene otra acepción y se refiere exclusivamente al concepto de "acción". No obstante, la DGT no da respuesta a esta cuestión.

Puede acceder a la consulta V0886-24 en el siguiente [enlace](#) y a la consulta V0933-24 en el siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V0931-24, de 25 de abril de 2024. La DGT afirma que un ingreso derivado de la cancelación de un pasivo financiero es una quita a efectos del artículo 26 de la LIS

La entidad consultante A es titular de una concesión administrativa para la construcción, conservación y explotación de una autopista. La construcción de la autopista fue financiada mediante un crédito, al cual la entidad consultante no pudo atender a fecha de vencimiento.

Tras la presentación de un plan de viabilidad por la entidad A a las entidades prestamistas, se acordó refinanciar el principal en virtud de un contrato de crédito que se estructuró en dos tramos: i) un préstamo senior sindicado, que resultaba asumible y ii) un préstamo sindicado subordinado al préstamo anterior y convertible en acciones de la entidad A, cuyo repago era cuestionable. De esta forma, se preveía la amortización de este último por condonación o por conversión en capital una vez concluida la duración del préstamo.

Las entidades financieras prestamistas del préstamo subordinado convertible han cedido la mayor parte de sus participaciones a los accionistas de A.

Los accionistas de A pretenden condonar a la entidad A su obligación de pago del préstamo subordinado convertible, en tanto que el acreedor titular del importe restante ha manifestado su propósito de capitalizar su participación del préstamo subordinado convertible.

De conformidad con la consulta ICAC número 5 del BOICAC 79, de septiembre de 2009, la cancelación del pasivo financiero contable por condonación supondrá: i) un aumento de los fondos propios de la entidad donataria por el importe satisfecho a las entidades financieras por sus socios (en el epígrafe "otras aportaciones a socios"), y ii) el reconocimiento de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del deudor, por diferencia entre el importe de la donación (equivalente al aumento de los fondos propios) y el valor contable de la deuda que se da de baja.

En este sentido, se pregunta si el ingreso derivado de la cancelación del pasivo financiero se puede calificar como una quita a los efectos del artículo 26 de la LIS.

Al respecto, la DGT afirma que las quitas a las que hace referencia el artículo 26 de la LIS no se refieren exclusivamente a quitas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sino a cualquier tipo de quitas, que deben entenderse como una liberación de la deuda o parte de ella por el acreedor al deudor.

Por tanto, no serán de aplicación las limitaciones previstas para la compensación de BINs del artículo 26 respecto de la renta que se corresponda con la quita derivada de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.

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

Consulta vinculante de la DGT V0637-24, de 11 de abril de 2024. Tratamiento a efectos de facturación por servicios de mediación en aplicaciones web para reservar clases particulares o alquilar campos de golf

El consultante, sociedad dedicada al desarrollo de programas informáticos y aplicaciones web, ha creado una aplicación que permitirá a los usuarios reservar clases particulares de golf o alquilar campos de golf. Además, la consultante realizará el cobro de la reserva en nombre del club y le transferirá las cuantías a cambio de una comisión.

La DGT considera que, tratándose de un supuesto de intermediación en nombre y por cuenta de los clubs de golf, tanto el servicio de reserva de clases particulares como el de alquiler de campos de golf estaría prestado directamente por los clubs de golf, mientras que la consultante prestaría un servicio de intermediación a dichos clubs.

Partiendo de dicha premisa, la DGT analiza quién es el destinatario real de los servicios de reserva de clases o instalaciones y, por tanto, el destinatario de las facturas. En particular, si los destinatarios deben ser los usuarios que efectúan el pago de los servicios o los clubs de golf en donde se realiza la actividad.

Para ello, la DGT sigue el criterio de atender al destinatario jurídico de la prestación. Así, en la medida que el destinatario real de las comisiones que percibe la consultante por sus servicios de reserva de espacios de golf es el propio club de golf, ya que a través de dicho servicio permite el desarrollo de su actividad y por ello abona una comisión, las facturas de tales servicios deberán ser emitidas a los propios clubs de golf.

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



Otras cuestiones de interés

El Marco Inclusivo de la OCDE publica últimos avances en la implementación del Pilar I y Pilar II

El Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE/G20 ha publicado un informe sobre el Importe B del Pilar I así como orientación para la implementación del impuesto mínimo global en el marco del Pilar II.

El [informe sobre el Importe B](#) ofrece un enfoque simplificado para aplicar el principio de libre competencia a actividades básicas de marketing y distribución, enfocándose en las necesidades de países con baja capacidad administrativa. La guía adicional incluye definiciones de jurisdicciones cualificadas, que facilitarán el cálculo de ajustes para partes ubicadas en dichas jurisdicciones, así como de jurisdicciones comprometidas políticamente con el Importe B.

En cuanto al Pilar II, se ha proporcionado más orientación para clarificar y simplificar la aplicación del impuesto mínimo global y para reconocer el estatus de “cualificado” para jurisdicciones que implementan las Reglas “GloBE”. Por un lado, ha publicado una [guía administrativa](#), sobre activos y pasivos fiscales diferidos para fines de GloBE, así como una nueva [guía interpretativa del Country-by-Country Report](#). Finalmente, el Marco Inclusivo ha acordado un proceso simplificado para reconocer qué jurisdicciones tienen reglas calificadas, publicando un documento de Preguntas y Respuestas que resume las características principales de este Mecanismo de Calificación Transitoria.

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

Nueva declaración de la OCDE/G20 en el marco de BEPS

El pasado 30 de mayo de 2024, se llevó a cabo la 16ª reunión del Marco Inclusivo sobre el Proyecto BEPS en París. Más de 400 delegados representando a 140 delegaciones (incluyendo 127 países y jurisdicciones y 13 observadores) participaron en las reuniones.

Durante los tres días de reuniones, el Marco Inclusivo discutió una variedad de asuntos: la implementación e impacto de los estándares mínimos de BEPS, las oportunidades para ampliar aún más el alcance de este impacto, el estado y la experiencia con la implementación del impuesto mínimo global, los planes para participar en una ceremonia de firma para la Regla de Sujeción a Impuestos que se

llevará a cabo en París el 19 de septiembre de 2024, y el trabajo continuo en política fiscal en la dirección de la desigualdad.

Finalmente, parece que el Marco Inclusivo sobre BEPS está cerca de completar las negociaciones sobre el paquete final del Pilar I y el objetivo de llegar a un acuerdo final a tiempo para abrir el texto de la Convención Multilateral para su firma a finales de junio.

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

El Consejo de la UE adopta un paquete de medidas contra el blanqueo de capitales

El 30 de mayo de 2024, el Consejo de la UE adoptó un paquete de medidas avanzadas en la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, con el fin de incrementar la seguridad de los ciudadanos de la UE y la integridad del sistema financiero.

Como parte de este paquete legislativo, se establecerá una nueva agencia en Frankfurt encargada de supervisar a los actores del sector financiero y de cerrar las brechas que permiten la realización de actividades ilícitas. Esta agencia tendrá capacidad para imponer sanciones cuando sea necesario.

El paquete consta de un reglamento que unifica y armoniza las reglas a nivel de la UE, ampliando su alcance a nuevos sectores como los criptoactivos y el comercio de bienes de lujo, entre otros. Además, se incluye una directiva que se centra en la estructura y funcionamiento de las autoridades nacionales competentes en la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.

Los siguientes pasos para la implementación de estas medidas incluyen la publicación oficial de los textos en el DOUE y su posterior entrada en vigor, lo cual se realizará de manera progresiva para permitir a los Estados miembros adaptarse a los nuevos requerimientos.

Puede consultar las decisiones del Consejo de la UE en el siguiente [enlace](#).



Novedades fiscales de otras jurisdicciones

Bélgica publica el formulario de notificación específico del Pilar 2, cuyo plazo inicial de presentación está previsto para el 13 de julio de 2024

El pasado martes 21 de mayo las autoridades fiscales belgas anunciaron que las entidades belgas que tengan la consideración de entidad matriz última o formen parte de un grupo multinacional o doméstico sujeto a Pilar 2 deberán registrarse en el Servicio Público Federal de Finanzas (*FPS Finance*) utilizando un formulario de notificación específico.

El 29 de mayo, se publicó en el Boletín Oficial belga el Real Decreto de 15 de mayo de 2024, por el que se ha aprobado el citado formulario de notificación (*P2 Notification Form*) necesario para llevar a cabo el registro en el *FPS Finance*. Mediante este registro, se asignará a los contribuyentes un número de identificación fiscal específico para Pilar Dos (TIN P2) que se utilizará para la realización de pagos fraccionados del impuesto complementario y presentación de modelos informativos.

Todos los contribuyentes incluidos en el ámbito de aplicación de Pilar 2 están obligados a la cumplimentación y presentación del formulario incluso si pueden beneficiarse de las normas transitorias de puerto seguro en Bélgica.

El Real Decreto entra en vigor con carácter retroactivo a partir del 31 de diciembre de 2023 y es aplicable a los periodos que comiencen a partir del 31 de diciembre de 2023. Se establece que el formulario de notificación del Pilar 2 debe presentarse ante las autoridades fiscales belgas en una de las siguientes fechas, la que sea más tardía:

- ▶ Dentro de los 30 días siguientes al comienzo del ejercicio fiscal.
- ▶ En el caso de contribuyentes que ya hayan iniciado su ejercicio fiscal, el plazo de notificación será de 45 días desde la publicación del Real Decreto en el Boletín Oficial, esto es, el 13 de julio de 2024 (a pesar de no ser un día hábil, parece poco probable que esta fecha de vencimiento se difiera hasta el siguiente día hábil).

El Real Decreto confirma que una vez presentado el formulario, las autoridades fiscales belgas lo revisarán y notificarán al contribuyente si el formulario está

incompleto o le falta información específica, permitiendo a este último realizar las modificaciones requeridas.

Aunque el Real Decreto no prevé sanciones específicas en caso de presentación incorrecta o fuera de plazo del formulario, sí se prevé que pueda conllevar un retraso en la obtención del NIF P2. En tal caso, la no obtención en plazo del NIF P2 no podrá invocarse para evitar sanciones relacionadas con la presentación tardía del impuesto doméstico del Pilar 2 (*QDMTT*) o de cualquier obligación de *compliance* relacionada con el Pilar 2.

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

La Administración Tributaria de la República Dominicana otorga una prórroga automática para la presentación del CbCR

El pasado 30 de mayo, la Administración Tributaria de la República Dominicana emitió un comunicado (Notice 10-24) por medio del cual se prorroga el plazo para presentar el Informe País por País (CbCR por sus siglas en inglés) del ejercicio 2022 hasta el 30 de agosto de 2024.

En octubre del año 2021, la Administración Tributaria de la República Dominicana publicó la Norma General 08-2021 por medio de la cual se implementaba en el país la obligación de presentar el CbCR de conformidad con la Acción 13 de BEPS.

A pesar de que la norma se aprobase en 2021, no fue hasta el pasado 12 de enero de 2024, que la Administración emitió el Aviso 01-24, anunciando que finalmente el portal se encontraba disponible para la presentación del CbCR correspondiente al ejercicio 2022.

Por este motivo, las autoridades tributarias se han visto obligadas a ampliar el plazo de presentación, que originalmente finalizaba el 31 de mayo, por lo que todas las entidades obligadas a presentar el CbCR en la República Dominicana cuentan ahora con 3 meses adicionales para su cumplimentación.

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
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOC	Boletín Oficial de Canarias
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
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
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
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
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
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
TG	Tribunal General
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
Jorge Baztarrica
Jose Gabriel Martínez
Juan Carpizo
Juan Cobo de Guzmán
Maria Teresa González
Maximino Linares
Nuria Redondo
Ricardo Egea

carmen.constante.quintanilla@es.ey.com
fernando.de.vicente@es.ey.com
franciscojavier.gonzalogarcia@es.ey.com
izaskun.perdiguero.lejonagoitia@es.ey.com
javier.seijoperez@es.ey.com
jorge.baztarrica.ocha@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

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.abiegavaldiviels@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
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 Reyero rocio.reyerofolgado@es.ey.com
Sonia Díaz sonia.diazperez@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

Ana Royuela	ana.royuela@es.ey.com
José María Remacha	jose.maria.remacha1@es.ey.com
Josep Cami	josep.camicasals@es.ey.com

Responsables del equipo de Tributación Financiera

EY Abogados, Madrid

Araceli Sáenz de Navarrete	araceli.saenzdenavarretecrespo@es.ey.com
Pablo Ulecia	pablo.ulecia.rubio@es.ey.com
Silvia Alonso	silvia.alonsogarcia@es.ey.com
Tatiana de Cubas	tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com
Vicente Durán	vicente.duranrodriguez@es.ey.com
Xavier Bird	xavier.bird.vazquez@ey.com

EY Abogados, Barcelona

Manuel Moreno	manuel.moreno.ortega@es.ey.com
Patricia Miralles	patricia.miralles.majo@es.ey.com

Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal

EY Abogados, Madrid

Teresa Cordon	teresa.cordonperalta@es.ey.com
Lucía Payá	lucia.payaanglada@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.

© 2024 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

