



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

Decreto 51/2024, de 25 de marzo, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

Sentencia de 22 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 7261/2022. Procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, siempre que ello no suponga una menor tributación a la que hubiera correspondido, pese a que el ejercicio en el que se devengó se encontrase prescrito.

Sentencia de 11 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 8243/2022, en la que determina si, tras la modificación introducida en el art. 115 LGT 2015, la Inspección puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la LGT 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

Resoluciones del TEAC de 22 de abril de 2024 (RG 6452-2022 y RG 6448-2022). El TEAC se pronuncia sobre el modo de regularizar una operación FEAC que ha tenido como "principal objetivo el fraude o la evasión fiscal".

Consulta vinculante de la DGT V0090-24, de 15 de febrero de 2024. Actividad económica en el arrendamiento de inmuebles a efectos del IS.

## Contenido

### Propuestas normativas y legislación .....

- ▶ Decreto 51/2024, de 25 de marzo, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto .....6
- ▶ Orden HAC/348/2024, de 17 de abril, por la que se modifican para el período impositivo 2023 los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales ....7
- ▶ Orden HAC/265/2024, de 18 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del IRPF y del IP, ejercicio 2023, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del IRPF, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos y se regula el reintegro de la ayuda prevista en el art. 31 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma .8
- ▶ Otras Órdenes aprobadas durante el mes de abril de 2024 que aprueban o modifican modelos de declaración .....10
- ▶ Resolución de 12 de abril de 2024, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el segundo trimestre natural del año 2024, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros .....10
- ▶ Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Protocolo n.º 3 sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea .....10
- ▶ Reglamento Delegado (UE) 2024/950 de la Comisión de 15 de enero de 2024 por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2019/1602 en lo que respecta a la fecha de aplicación y a los casos en que las autoridades

aduaneras están obligadas a deducir las cantidades declaradas en la declaración en aduana de la cantidad total permitida declarada en el documento sanitario común de entrada ..... 11

- ▶ Reglamento de Ejecución (UE) 2024/1071 de la Comisión de 12 de abril de 2024 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 en lo que respecta a las decisiones relativas a las informaciones vinculantes en materia de valoración en aduana y se introduce un sistema electrónico para las informaciones vinculantes en materia de origen y de valoración.....12

## **Tribunales Nacionales.....**

- ▶ Sentencia de 16 de febrero de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 8674/2022, sobre la normativa aplicable al momento en que el heredero adquiere la propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio .....13
- ▶ Sentencia de 28 de febrero de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 199/2023. El TS modifica su criterio en relación a la nulidad de pleno derecho de liquidaciones firmes del IIVTNU basándose en la declaración de inconstitucionalidad de la norma.....14
- ▶ Sentencia de 11 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 8243/2022, en la que determina si, tras la modificación introducida en el art. 115 LGT 2015, la Inspección puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la LGT 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos .....14
- ▶ Sentencia de 13 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 9078/2022. El TS confirma la deducibilidad en el IS de las retribuciones satisfechas a los administradores aun cuando los estatutos sociales no prevean el carácter remunerado del cargo siempre y cuando estén acreditadas y contabilizadas.....15
- ▶ Sentencia de 14 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 3050/2022. El TS admite que dilatar la notificación a la Administración por parte del órgano económico administrativo, vulnera el principio de buena administración y el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas .....16
- ▶ Sentencia de 18 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 3834/2022. El TS establece que no procede exigir incremento de cuotas del IVA tras la incorrecta aplicación del tipo reducido, manteniendo la base imponible, cuando el sujeto pasivo no pueda rectificarlas en virtud del art. 89.Tres.1º de la LIVA .....16
- ▶ Sentencia de 22 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 7261/2022. Procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, siempre que ello

no suponga una menor tributación a la que hubiera correspondido, pese a que el ejercicio en el que se devengó se encontrase prescrito.....17

- ▶ Sentencia de 10 de abril de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 1299/2022. El TS determina la normativa aplicable para la deducción por adquisición de elementos nuevos del inmovilizado material en Canarias.....18
- ▶ Sentencia de 31 de enero de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 562/2020. La AN determina que los indicios presentados por la Administración no son suficientes para invalidar la declaración del demandante sobre su domicilio fiscal, concluyendo que el cambio de domicilio es legítimo.....19
- ▶ Sentencia de 28 de febrero de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso contencioso administrativo número 987/2020. La AN considera que las percepciones percibidas por el obligado tributario en concepto de “bonus de fidelidad” deben considerarse como percepciones salariales y ser imputadas a los respectivos periodos impositivos en los que se cobran.....20
- ▶ Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 2024 (RG 6452-2022 y RG 6448-2022). El TEAC se pronuncia sobre el modo de regularizar una operación FEAC que ha tenido como “principal objetivo el fraude o la evasión fiscal” .....21

## **Consultas DGT .....**

- ▶ Consulta vinculante de la DGT V0012-24, de 13 de febrero de 2024. Condiciones y modo de aplicación de la deducción por inversiones medioambientales del art 39.1 LIS .....24
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V0090-24, de 15 de febrero de 2024. Actividad económica en el arrendamiento de inmuebles a efectos del IS.....25
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V0159-24, de 19 de febrero de 2024. Calificación y tributación de la renta obtenida por el consultante persona física no residente fiscal en España puesta de manifiesto como consecuencia de la disolución y liquidación de una sociedad española.....26

## **Consultas ICAC.....**

- ▶ BOICAC Nº 137/2023 Consulta 3, sobre el registro contable del impuesto turístico balear .....27
- ▶ BOICAC Nº 137/2023 Consulta 4, sobre la clasificación en las cuentas anuales de una sociedad holding de las variaciones de valor razonable de instrumentos financieros.....28
- ▶ BOICAC Nº 137/2023 Consulta 5, sobre la transmisión de una participación en la que se recibe una contraprestación fija y otra variable .....28

## **Otras cuestiones de interés.....30**

- ▶ La OCDE publica el sexto informe anual de revisión inter pares en torno a la Acción 6 de BEPs sobre prevención del abuso de tratados .....30

## **Novedades fiscales de otras jurisdicciones.....31**

- ▶ Ruanda ofrece una amnistía fiscal voluntaria hasta el 22 de junio de 2024 .....31
- ▶ El Salvador aprueba una reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta que exime las rentas de fuente extranjera .....31
- ▶ Canadá propone un nuevo incentivo fiscal a la inversión en hidrógeno limpio.32

## Propuestas normativas y legislación



### **Decreto 51/2024, de 25 de marzo, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto**

En el BOC del 27 de marzo de 2024, con entrada en vigor ese mismo día, se publicó el mencionado Decreto, que tiene por objeto la introducción de modificaciones en el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto, específicamente en relación con el IGIC.

Con la aprobación del mencionado Decreto se generaliza la obligación de presentar la declaración censal de comienzo, modificación o cese a todos los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IGIC con independencia de su régimen de tributación. Hasta la fecha, únicamente estaban obligados a presentar dichas declaraciones censales, los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IGIC, así como determinados empresarios o profesionales no establecidos que estaban obligados a presentar autoliquidaciones periódicas.

Por otro lado, en el ámbito normativo de la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas, se modifica el artículo 140 en dos aspectos:

- ▶ Aclarando que respecto a los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IGIC, la obligación de presentar la declaración anual relativa a sus operaciones económicas con terceras personas en Canarias en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional debe cumplirse con independencia de una serie de circunstancias, destacando de estar o no acogido a un régimen especial o tener o no obligación de presentar autoliquidaciones periódicas.
- ▶ Aclarando la no obligatoriedad de presentar la mencionada declaración anual, por parte de los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias, salvo aquellos que estén obligados a presentar autoliquidaciones periódicas conforme a lo dispuesto en el artículo 57.1.c) del Reglamento de gestión.

Además, el mencionado Decreto introduce modificaciones en las obligaciones formales inherentes a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del pequeño

empresario o profesional, concretamente en la obligación de presentar una declaración informativa sobre el volumen de operaciones (diferenciándose el volumen de operaciones imputables a la organización de medios humanos y materiales situados en Canarias del sujeto pasivo, y el volumen de operaciones imputables a medios situados fuera de Canarias), así como en las obligaciones relacionadas con la facturación y con los libros registro. En relación con esto último, se establece que se deberán registrar las facturas (completas o simplificadas) en el libro registro de facturas expedidas, donde, como novedad, se deberá realizar un asiento resumen mensual del volumen de operaciones imputables a su organización de medios humanos y materiales situados fuera del territorio de aplicación del IGIC.

En cuanto a las operaciones de comercio exterior, se han adoptado determinadas medidas, entre las que destacan:

- ▶ La unificación y extensión de plazos de presentación de la declaración de importación de los bienes que se encuentren en depósito temporal, o bien para incluir la mercancía en alguno de los regímenes especiales de importación, pasando a ser el plazo de 90 días con independencia del transporte (marítimo o aéreo).
- ▶ La inclusión de la obligación de las navieras de presentar una declaración informativa de entrada y salida de los vehículos transportados en régimen de pasaje.
- ▶ Adaptación de determinados preceptos a la desaparición de las figuras del régimen de transformación bajo control de la Administración y de los Depósitos Francos.

Por último, cabe mencionar que, además de las modificaciones anteriormente expuestas, el mencionado Decreto también expone lo siguiente:

- ▶ En relación con la devolución a empresarios no establecidos en Canarias, se admite la inclusión de cuotas soportadas que no se han incluido en una solicitud anterior, siempre que se trate de una solicitud correspondiente al año natural.
- ▶ Se incluye que los empresarios o profesionales establecidos en Canarias con independencia del régimen tributario de sus operaciones de venta de bienes o servicios, y los no establecidos en el que estén obligados a presentar autoliquidaciones periódicas están obligados a llevar los libros registro de facturas recibidas.
- ▶ Se unifica el periodo de liquidación mensual para los empresarios o profesionales que estén obligados o hayan optado por la llevanza de los libros registro a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria.

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

### **Orden HAC/348/2024, de 17 de abril, por la que se modifican para el período impositivo 2023 los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales**

En el BOE del 19 de abril de 2024, con entrada en vigor ese mismo día, se publicó la mencionada Orden, que tiene por objeto la introducción de modificaciones para el periodo impositivo 2023 en los índices de rendimiento neto y la reducción general aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

Las medidas adoptadas consisten fundamentalmente en la reducción de los índices de rendimiento neto aplicables en 2023 a las actividades agrícolas y ganaderas, así como el establecimiento para 2023 del 15% de reducción general del rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales que se incluyen en el anexo I de la mencionada Orden.

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

**Orden HAC/265/2024, de 18 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del IRPF y del IP, ejercicio 2023, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del IRPF, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos y se regula el reintegro de la ayuda prevista en el art. 31 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma**

En el BOE del 22 de marzo de 2024, con entrada en vigor al día siguiente, se ha publicado la mencionada Orden, que tiene por objeto la aprobación de los modelos de declaración del IRPF y del IP correspondientes al ejercicio 2023. Además, establece pautas detalladas para la presentación de estos impuestos, así como para la gestión del borrador de declaración y la presentación electrónica de ambos impuestos. También regula el reintegro de ayudas, en el contexto de las medidas adoptadas para hacer frente a diversas situaciones económicas y sociales, prevista en el art. 31 del Real Decreto-ley 11/2022, del 25 de junio.

Las principales novedades introducidas en relación con la declaración del IRPF son las siguientes:

- ▶ Se eleva el umbral inferior de la obligación de declarar de los perceptores de rendimiento del trabajo a 15.000,00 euros anuales, en los supuestos a los que se refiere el art. 96.2 a) de la Ley del IRPF.
- ▶ Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva: la Orden HPF/1172/2022, de 29 de noviembre, incrementa la reducción general sobre el rendimiento neto de módulos del 5 al 10%. Además, se introduce una minoración del rendimiento neto en un 35% del precio de adquisición del gasóleo agrícola y un 15% del precio de adquisición de los fertilizantes. Se aplicarán índices correctores por piensos comprados a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen energía eléctrica con fines agrícolas. Por último, para aquellos que desarrollen sus actividades en la isla de La Palma, afectada por recientes erupciones volcánicas, se permite una reducción de su rendimiento neto de módulos del 20% para 2023.
- ▶ Ganancias y pérdidas patrimoniales: en el subapartado relativo a las ganancias y/o pérdidas derivadas de la transmisión de inmuebles y derechos reales sobre inmuebles, se desagrega en el valor de transmisión el importe de la transmisión y los gastos derivados de la misma; en el caso de valor de adquisición, se

desagrega el importe de la adquisición, los gastos asociados a la misma y, en su caso, el importe de las amortizaciones practicadas, con el fin de que el contribuyente, en el justificante de presentación del modelo pueda visualizar dichos importes, y no únicamente el resultado de estas operaciones, como sucedía hasta ahora. Por otro lado, se rediseña el apartado relativo al “Régimen especial de fusiones, escisiones, canje de valores y aportaciones no dinerarias”, incluyéndose el desglose de estas operaciones.

- ▶ Reducciones en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social: se han introducidos pequeños cambios para adaptar el modelo a las novedades normativas que han introducido un límite adicional al límite general de 1.500 euros para las aportaciones propias de trabajadores por cuenta propia o autónomos de 4.250 euros, manteniendo el de 8.500 euros para contribuciones y aportaciones para trabajadores por cuenta ajena pero vinculando la cuantía de estas últimas tanto a la respectiva contribución empresarial como a rendimientos íntegros del trabajo obtenidos por el trabajador.
- ▶ Deducciones de la cuota íntegra: se ha adaptado el modelo para tener en cuenta estas tres novedades:
  - ▶ El nuevo Régimen fiscal especial de las Islas Baleares, que incorpora con carácter temporal la deducción por dotaciones a la Reserva para inversiones en las Islas Baleares y la Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en las Islas Baleares.
  - ▶ Los nuevos incentivos relativos a la adquisición de vehículos eléctricos y puntos de recarga que se concretan en dos nuevas deducciones en la cuota íntegra.
  - ▶ La nueva deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial.

De igual modo, dentro de la información adicional del Modelo, se procede también a la actualización de los anexos A.4, A.5 y A.6, respecto a los apartados “Reserva de Inversiones en Canarias” y los eventos que tienen la consideración de acontecimientos de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el art. 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo en el ejercicio 2023. Finalmente se ha incluido un apartado de información adicional para contemplar la nueva regla especial de imputación aplicable en el caso de entrega de acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de una empresa emergente.

Por otro lado, el modelo de la declaración del IP conserva la misma estructura que en el año anterior, manteniendo la simplificación de los elementos formales encaminada a facilitar su tratamiento en los procesos informáticos relacionados con la generación de los ficheros electrónicos para la presentación electrónica de las declaraciones y con la obtención de copias electrónicas de las mismas.

Adicionalmente, con carácter general, el plazo de presentación de las declaraciones del IRPF y del IP será entre el 3 de abril y el 1 de julio de 2024, salvo que se opte por la domiciliación bancaria, en cuyo caso el plazo vencerá el 26 de junio de 2024 (excepto que tratándose del IRPF se opte por domiciliar únicamente el segundo plazo, en cuyo caso vencerá igualmente el 1 de julio de 2024).

Por último, la mencionada Orden también regula el procedimiento para el reintegro de la ayuda de 200 euros prevista en el Real Decreto-ley 11/2022, debiendo realizarse la

solicitud a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) entre el 3 de abril y el 1 de julio de 2024.

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

### Otras Órdenes aprobadas durante el mes de abril de 2024 que aprueban o modifican modelos de declaración

DECLARACIONES MODIFICADAS		
Modelo	Título	Orden aprobada
234	Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.	<a href="#">Orden HAC/266/2024, de 18 de marzo</a>
235	Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables.	<a href="#">Orden HAC/266/2024, de 18 de marzo</a>
236	Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.	<a href="#">Orden HAC/266/2024, de 18 de marzo</a>
DECLARACIONES APROBADAS		
Modelo	Título	Orden aprobada
239	Declaración de información de determinados mecanismos de planificación fiscal en el ámbito del Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas.	<a href="#">Orden HAC/266/2024, de 18 de marzo</a>

### Resolución de 12 de abril de 2024, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el segundo trimestre natural del año 2024, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros

En fecha 13 de abril de 2024 se ha publicado en el BOE la mencionada Resolución, en la cual se establece el tipo de interés efectivo anual para el segundo trimestre del año 2024, todo ello con el objetivo de calificar tributariamente determinados activos financieros.

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

### Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Protocolo n.º 3 sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El 19 de marzo de 2024, el Consejo de la UE adoptó el Reglamento por el que se modifica el Protocolo n.º 3 sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con la intención de mejorar la eficacia de la administración de justicia por

parte del TJUE y del TG. En particular, el Reglamento tiene por objeto transferir la competencia relativa a las cuestiones prejudiciales del TJUE al TG, en las siguientes materias:

- ▶ Sistema común del IVA;
- ▶ Impuestos especiales;
- ▶ Código aduanero;
- ▶ Clasificación arancelaria de las mercancías en la nomenclatura combinada;
- ▶ Compensación y asistencia a los pasajeros cuyos servicios de transporte sufran retrasos, cancelaciones o denegaciones de embarque; y
- ▶ Asuntos relativos al régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

No obstante, se prevé que el Tribunal de Justicia conserve su competencia, cuando resulte necesario, en asuntos que impliquen la interpretación de principios del Derecho de la UE y cuando resulte preciso interpretar los Tratados de la UE. Además, se ampliará el actual mecanismo de filtrado a los recursos contra las resoluciones del Tribunal General, a fin de garantizar que sólo se remitan al Tribunal de Justicia los asuntos de importancia para el Derecho de la UE.

El proceso de reforma se inició en diciembre de 2022, a petición del Tribunal de Justicia, y las modificaciones se acordaron en diciembre de 2023 mediante negociaciones entre el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE, con la participación del Tribunal de Justicia y la Comisión. Para implementar el Reglamento, los próximos pasos serán modificar los Reglamentos de Procedimiento tanto del Tribunal de Justicia como del Tribunal General, que actualmente están siendo examinados para su aprobación. Posteriormente, la publicación del Reglamento se coordinará con la de las modificaciones del Reglamento de Procedimiento, para que tales medidas entren en vigor al mismo tiempo.

Puede consultar el texto del Reglamento, en inglés, a través del siguiente [enlace](#).

### **Reglamento Delegado (UE) 2024/950 de la Comisión de 15 de enero de 2024 por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2019/1602 en lo que respecta a la fecha de aplicación y a los casos en que las autoridades aduaneras están obligadas a deducir las cantidades declaradas en la declaración en aduana de la cantidad total permitida declarada en el documento sanitario común de entrada**

El 26 de marzo de 2024 la Comisión Europea publicó el Reglamento Delegado 2024/950 de la Comisión, adoptado el pasado 15 de enero de 2024, y que modifica el Reglamento Delegado 2019/1602 en lo que respecta a la fecha de aplicación y a los casos en que las autoridades aduaneras deben deducir las cantidades declaradas en la declaración en aduana de la cantidad total permitida declarada en el Documento Sanitario Común de Entrada (DSCE).

El Reglamento pretende simplificar la tramitación de los envíos por parte de las autoridades aduaneras suprimiendo la responsabilidad de las mismas de llevar a cabo la gestión de las cantidades en la fase de perfeccionamiento activo, mientras que esta verificación seguirá aplicándose en la fase de despacho a libre práctica para permitir la deducción automática de las cantidades declaradas en la declaración en aduana de la cantidad total permitida declarada. Además, también se suprime la

obligación de llevar a cabo la gestión de las cantidades en el régimen aduanero de perfeccionamiento pasivo.

Por otro lado, el Reglamento modifica la fecha de la obligación de comunicar la información sobre la cantidad indicada en la declaración en aduana al sistema de gestión de la información para los controles oficiales, que se adaptará en cada Estado miembro a partir de la fecha en que entre en funcionamiento en el Estado miembro la conexión del Sistema de Control y Expertos Comerciales con el sistema electrónico de intercambio de certificados de la ventanilla única aduanera de la Unión Europea o, a más tardar, a partir del 3 de marzo de 2025.

El Reglamento entró en vigor el pasado 15 de abril de 2024. Puede consultar el texto del mismo a través del siguiente [enlace](#).

### **Reglamento de Ejecución (UE) 2024/1071 de la Comisión de 12 de abril de 2024 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 en lo que respecta a las decisiones relativas a las informaciones vinculantes en materia de valoración en aduana y se introduce un sistema electrónico para las informaciones vinculantes en materia de origen y de valoración**

El 15 de abril de 2024 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea el Reglamento de Ejecución (UE) 2024/1071 de la Comisión de 12 de abril de 2024, que contiene las normas de procedimiento que se aplicarán en relación con las decisiones relativas a las informaciones vinculantes en materia de valoración en aduana (decisiones IVV), siguiendo el modelo utilizado para las normas de procedimiento de las decisiones de información arancelaria vinculante (IAV) e información vinculante en materia de origen (IVO).

A este respecto, las decisiones IVV deben introducirse en la legislación aduanera a fin de aumentar la transparencia, la seguridad jurídica, el cumplimiento y la uniformidad de la valoración en aduana en beneficio de los operadores económicos, las autoridades aduaneras y los intereses financieros de la Unión Europea.

El objetivo del Reglamento es garantizar la aplicación fluida de las decisiones IVV introducidas en la legislación aduanera a través del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446. Asimismo, con el fin de garantizar la coherencia entre los diferentes tipos de informaciones vinculantes, dichas normas de procedimiento deben armonizarse en la medida de lo posible con las relativas a las decisiones IAV e IVO.

Este Reglamento entrará en vigor el 5 de mayo de 2024 y resultará de aplicación a partir del 1 de enero de 2027. Puede consultar el texto del mismo a través del siguiente [enlace](#).

## Tribunales Nacionales

### **Sentencia de 16 de febrero de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 8674/2022, sobre la normativa aplicable al momento en que el heredero adquiere la propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio**

En la sentencia de 16 de febrero de 2024 el TS resuelve la cuestión que presenta interés casacional relativa a cuál debe ser la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, a los efectos de clarificar si los cambios normativos posteriores al desmembramiento de la titularidad deben ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio.

El Alto Tribunal considera que la tributación de la consolidación de dominio es una liquidación diferida en el tiempo, es decir, es la liquidación que le queda pendiente al nudo propietario cuando se produjo el desmembramiento del dominio, de donde se desprende que estamos ante una única transmisión que tiene lugar en el momento de la desmembración.

De acuerdo con los arts. 3.1 a) y 26.c) de la LISD y 51.2 del RISD, existe un solo hecho imponible y, conforme a los preceptos del art. 21 de la LGT y el 24 de la LISD, la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria que, en este caso, es el fallecimiento del causante. Por lo tanto, considera el TS que no hay dos hechos imponibles ni dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto de la adquisición del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación.

Con base en lo anterior, el Alto Tribunal fija como doctrina jurisprudencial que la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien, como consecuencia de la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, es la aplicable a fecha del fallecimiento del causante. En otras palabras, la normativa aplicable será la existente en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores a dicho momento, referentes a bonificaciones o deducciones, deban ser tenidos en cuenta.

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

## **Sentencia de 28 de febrero de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 199/2023. El TS modifica su criterio en relación a la nulidad de pleno derecho de liquidaciones firmes del IIVTNU basándose en la declaración de inconstitucionalidad de la norma**

En esta sentencia el Alto Tribunal, revisa y modifica su propia jurisprudencia anterior donde había afirmado (SSTS de 18 de mayo de 2020 (rec. 1665/2019, rec. 2596/2019 y rec. 1068/2019), de 29 de septiembre de 2021 (rec. 5351/2019), de 19 de enero de 2022 (rec. 1536/2020), de 27 de enero de 2022 (rec. 3917/2020), de 31 de enero de 2022 (rec. 4819/2020), de 16 de diciembre de 2022 (rec. 2662/2019) y de 20 de septiembre de 2022 (rec. 66/2020)) que la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, no podía afectar a los actos de liquidación firmes y consentidos, por no existir un cauce claramente establecido en la legislación tributaria para obtener la revisión de oficio de estas liquidaciones.

La evolución de la jurisprudencia constitucional ha llevado al Tribunal Supremo a revisar su propia doctrina para concluir ahora que las liquidaciones firmes por plusvalía municipal en casos en que no existió incremento de valor de los terrenos son nulas de pleno derecho, pues la aplicación de una ley inconstitucional impuso una carga tributaria en casos en los que no había existido ningún aumento de valor que pudiera someterse a tributación, lo que supone una vulneración de los principios de capacidad económica y de prohibición de confiscatoriedad garantizados por el artículo 31.1 de la Constitución española, debiendo encontrar acomodo esta causa de nulidad en la letra g) del apartado 1 del artículo 217 a los efectos de habilitar el procedimiento especial de revisión.

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

## **Sentencia de 11 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 8243/2022, en la que determina si, tras la modificación introducida en el art. 115 LGT 2015, la Inspección puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la LGT 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos**

El TS interpreta que tras la aprobación de la Ley 34/2015, y cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio “calificado”, se habilita a la Administración -ex. art. 115 LGT- para el ejercicio retroactivo o “hacia atrás” de su potestad de comprobación, al haberse alterado el régimen legal de la prescripción como consecuencia de la separación de las facultades de comprobar y de liquidar.

De acuerdo con su jurisprudencia clásica, el Tribunal utilizaba como criterio de referencia la fecha del negocio jurídico. Sin embargo, al abordar por primera vez un supuesto de hecho en el que la propuesta de liquidación se emite con posterioridad al 12-12-2015 cambia el criterio de referencia y utiliza el criterio formal o procedimental de la disposición transitoria única. En concreto, el supuesto de hecho es el siguiente: la Inspección inicia actuaciones inspectoras el 27 de septiembre de 2016 en relación con el IRPF, ejercicio 2014, y califica como simulado el contrato de cesión de crédito

que tuvo lugar en documento privado el 10 de febrero de 1999 y que seguía proyectando efectos en el ejercicio 2014.

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

### **Sentencia de 13 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 9078/2022. El TS confirma la deducibilidad en el IS de las retribuciones satisfechas a los administradores aun cuando los estatutos sociales no prevean el carácter remunerado del cargo siempre y cuando estén acreditadas y contabilizadas**

La cuestión con interés casacional consiste en i) 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 estuvieran previstas en los estatutos sociales, según su tenor literal, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar, en todo caso, la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad y ii) determinar si, conforme al principio de correlación de ingresos y gastos, el párrafo segundo del art. 14.1.e) del TRLIS y la jurisprudencia que los interpreta, es admisible que un gasto salarial que esté directamente correlacionado con la actividad empresarial y la obtención de ingresos sea calificado de donativo o liberalidad no deducible o si, por el contrario, dicha correlación excluye tal calificación en todo caso.

Tanto la Administración, como el TEAC y la AN en instancias previas negaron la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a tres de sus empleados que al mismo tiempo ostentaban la condición de miembros del Consejo de Administración del contribuyente al considerar que, en aplicación de la teoría del vínculo, la relación laboral quedaba absorbida por la relación mercantil y que, por tanto, constando la gratuidad del cargo de administrador en los estatutos, todas las retribuciones abonadas a los administradores debían calificarse como liberalidades no deducibles en virtud del art. 14.1.e) del TRLIS.

En síntesis, el TS relación con las dos cuestiones con interés concluye:

- ▶ La no previsión estatutaria no puede comportar, sin más, la negación de una realidad jurídica y material; las previsiones en las normas mercantiles no comportan una presunción *iuris et de iure* que trasciende al ámbito fiscal. Cuando se acredita que sí existe onerosidad y que las retribuciones percibidas por los miembros del Consejo de administración responden a , desaparece el carácter de gratuidad de las mismas, y de cumplirse el resto de los requisitos conforme a las normas fiscales, han de considerarse gastos susceptibles de deducción.
- ▶ No cabe aplicar en el ámbito fiscal la teoría del vínculo, así como que tampoco cabe calificar las retribuciones como donativo o liberalidad del art. 14.1.e) TRLIS, sino que, en principio, se trata de retribuciones onerosas, que en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben considerarse gastos deducibles, sin que su no previsión estatutaria le haga perder esta condición, en tanto que por ese sólo hecho no se ha de considerar un acto contrario al ordenamiento jurídico en el sentido del artículo 15.1. f) de la LIS.

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

**Sentencia de 14 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 3050/2022. El TS admite que dilatar la notificación a la Administración por parte del órgano económico administrativo, vulnera el principio de buena administración y el derecho a un procedimiento sin dilaciones indebidas**

La reciente sentencia del TS aborda la problemática de determinar la incidencia de una dilación desproporcionada en la remisión de una resolución económico-administrativa al órgano encargado de su ejecución de cara a la retroacción de actuaciones inspectoras (ex art.150.7 de la LGT), imputable al órgano económico-administrativo.

El Tribunal constató un retraso de 92 días entre la notificación efectuada al contribuyente y la Administración, sin que existiera justificación suficiente. El Tribunal afirma que tal demora, buscaba beneficiar a la Administración tributaria sin basarse en ninguna causa legal, contraviniendo el principio de buena administración, su manifestación de dilaciones indebidas y el derecho de todo obligado tributario a que las actuaciones de comprobación o inspección "se desarrollen en los plazos previstos en esta ley", por lo que el desfase entre ambas notificaciones debe considerarse como una dilación imputable a la Administración.

Concluye, por tanto, que el cómputo del plazo del que disponía la Administración para ejecutar la resolución del TEAC se debería dar por iniciado en la fecha de notificación al contribuyente, por lo que, habiendo transcurrido en el caso más de 6 meses entre esa fecha y la de notificación del acuerdo de ejecución, debe entenderse prescrito el derecho a liquidar de la Administración.

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

**Sentencia de 18 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 3834/2022. El TS establece que no procede exigir incremento de cuotas del IVA tras la incorrecta aplicación del tipo reducido, manteniendo la base imponible, cuando el sujeto pasivo no pueda rectificarlas en virtud del art. 89.Tres.1º de la LIVA**

En el supuesto examinado, un sujeto pasivo del IVA realiza una serie de operaciones sujetas al impuesto y emite las correspondientes facturas simplificadas en las que se repercute el tipo reducido del 10%. La Administración regulariza su situación aplicando el tipo del 21% pero manteniendo la base imponible.

Adicionalmente el contribuyente, se ve impedido de rectificar las cuotas del impuesto incorrectamente calculadas, como consecuencia de lo dispuesto en el art. 89. Tres.1º LIVA. Ello genera que se convierta en consumidor final, soportando la diferencia entre la cuota debida y la efectivamente repercutida al destinatario del servicio. El recurrente entiende que ello es incompatible con el principio de neutralidad del IVA. Cita jurisprudencia del TJUE basada en la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulicã y Plavo<sup>in</sup> (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), llegando a la conclusión de que el precio obtenido del cliente, debe entenderse como el acordado, y por lo tanto, la base imponible detraerse del precio total cobrado, al tipo que corresponda y no proceda calcular la cuota debida con la misma base imponible autoliquidada. La Administración es quien debe asumir la falta de previsión legal para la rectificación de las facturas.

Por su parte, la Abogacía del Estado sostiene que en el presente supuesto, nos encontramos ante operaciones declaradas y facturadas con IVA, en las que la base imponible es una cuantía perfectamente determinable por las partes y el error del prestador del servicio no puede llevar a que los intereses de la Hacienda Pública se vean perjudicados al haberse ingresado un menor importe del debido, beneficiándose además de otros proveedores que aplican el tipo de gravamen correcto, distorsionando la competencia entre las empresas. Añade además que un error por parte del obligado al repercutir el impuesto, en la determinación del tipo de gravamen, no puede traducirse en una alteración de la base imponible.

En relación con lo anterior y ante la imposibilidad de rectificar una factura simplificada, el TS establece como doctrina que en situaciones donde un sujeto pasivo del IVA ha facturado y autoliquidado el impuesto aplicando un tipo reducido de gravamen y no puede rectificar las cuotas en virtud del art. 89.Tres.1º LIVA, no procede exigir el aumento de las cuotas del impuesto calculadas con el tipo general sobre la misma base imponible, debiendo entenderse incluida la cuota debida del impuesto calculada al tipo general en el total percibido por el sujeto pasivo.

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

**Sentencia de 22 de marzo de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 7261/2022. Procede deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, siempre que ello no suponga una menor tributación a la que hubiera correspondido, pese a que el ejercicio en el que se devengó se encontrase prescrito**

El Tribunal se pronuncia sobre la procedencia de deducir un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, cuando la imputación de dicho gasto en el ejercicio posterior no da lugar a una menor tributación a la que le hubiera correspondido por aplicación de la normativa general de imputación temporal, estando prescrito el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo.

El abogado del Estado, en el recurso de casación interpuesto, postula como doctrina que en el IS no es posible la deducción de un gasto contabilizado de forma incorrecta en un ejercicio posterior al de su devengo, con arreglo a la normativa contable, cuando el ejercicio en el que tuvo lugar el devengo se encuentra prescrito y el obligado tributario ya no puede ejercitar su derecho a la rectificación de la autoliquidación.

Por su parte, el contribuyente alega que el único límite establecido por el legislador para admitir, en estos casos, la deducibilidad del gasto es que no se origine una menor tributación, sin que la prescripción constituya un impedimento a estos efectos.

El Tribunal recuerda que, en general, un gasto debe imputarse al período impositivo en el que se produce su devengo, según la normativa contable y sin importar la fecha de su pago o cobro, - artículo 11.1 de la LIS-. Sin embargo, esta regla se flexibiliza cuando la imputación contable del gasto ocurre en un período posterior al que correspondería según la regla general, siempre y cuando no resulte en una menor tributación, - artículo 11.3 de la LIS-.

Asimismo, entiende el Alto Tribunal que la Administración mantiene el derecho a comprobar la existencia e importe del gasto deducido posteriormente, quedando preservados sus intereses sin la necesidad de invocar la prescripción del derecho a liquidar.

Por tanto, el Tribunal rechaza la idea de la prescripción de la deducción de un gasto en un ejercicio no prescrito dado que el propio art. 11.3 de la LIS autoriza la deducción en el mismo ejercicio en el que se produce la imputación contable del gasto, sin establecer como requisito adicional que el ejercicio en el que se debe imputar el gasto no esté prescrito.

Finalmente, el Tribunal concluye que procede deducir un gasto contabilizado incorrectamente en un ejercicio posterior al de su devengo, según la normativa contable, siempre que dicha imputación no resulte en una menor tributación, incluso si el ejercicio en el que se devengó el gasto está prescrito.

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

### **Sentencia de 10 de abril de 2024, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 1299/2022. El TS determina la normativa aplicable para la deducción por adquisición de elementos nuevos del inmovilizado material en Canarias**

Tras casi 30 años de debate, el TS aclara que el marco normativo de referencia para la deducción por inversión en activos fijos nuevos, recogida en el art. 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (Ley 20/1991), es la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Ley 61/78), lo que supone despejar las dudas acerca de la posible consideración de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Ley 43/95) como normativa aplicable, tal y como venía entendiendo la Agencia Tributaria.

La aplicación de la normativa del impuesto basada en la Ley de 1978 en lugar de la introducida en la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 tiene importantes implicaciones, entre las que se destacan las siguientes:

- ▶ El reconocimiento del derecho a la deducción se establece en el momento de la entrada en funcionamiento de la inversión (es decir, cuando esté en condiciones de producir ingresos) y no el de su adquisición o puesta a disposición, como hasta ahora venía considerando la Administración, lo que permite generar la deducción con antelación. Opcionalmente podría reconocerse cuando se realicen los pagos, si el plazo desde el encargo hasta la recepción del elemento es superior a 2 años o si media un plazo de pago superior a 2 años.
- ▶ Aunque la sentencia no lo señala expresamente, una consecuencia lógica es que el límite de aplicación de las deducciones en cuota líquida del ejercicio (esto es, no la procedente de ejercicios anteriores, que ya resultaba pacífico que ascendía al 70%) se eleva del 50% al 70 % de la misma.
- ▶ Los activos no podrán ser objeto de arrendamiento o cesión a terceros. No obstante, los sujetos pasivos que se dediquen, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar de la deducción por inversiones por los activos fijos nuevos, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.
- ▶ En los activos adquiridos, la base de deducción comprende la totalidad de la contraprestación convenida con exclusión de los intereses, impuestos estatales indirectos y sus recargos, con independencia de su consideración a efectos de valoración de los activos.

- ▶ Serán de aplicación determinados requisitos y normas específicas para los activos adquiridos mediante arrendamiento financiero.

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

**Sentencia de 31 de enero de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 562/2020. La AN determina que los indicios presentados por la Administración no son suficientes para invalidar la declaración del demandante sobre su domicilio fiscal, concluyendo que el cambio de domicilio es legítimo**

La controversia se centra en la determinación del domicilio fiscal del contribuyente para los períodos fiscales en disputa, un factor determinante para calcular la carga impositiva del IP de los ejercicios controvertidos.

A juicio de la Administración tributaria la residencia fiscal del contribuyente debe ubicarse en una comunidad autónoma distinta de la defendida por éste; basa su parecer en registros oficiales de empadronamiento y otros indicios de carácter económico y social. Se apoya en resoluciones previas del TEAC que respaldan esta interpretación. Además, minimiza la relevancia de los elementos probatorios presentados por la ahora parte recurrente, argumentando que no son suficientes para desvirtuar la presunción derivada de los registros oficiales y los indicios económicos y sociales considerados.

La parte recurrente argumenta que su residencia fiscal se encuentra en una comunidad autónoma específica, respaldada por la identificación de su principal centro de intereses económicos, su registro en el padrón municipal y patrones de consumo que indicarían de manera concluyente su presencia física y actividad cotidiana en dicha localidad. Además, presenta pruebas adicionales que refuerzan esta posición, como la localización de su principal vivienda y la existencia de actividades económicas relevantes en esa comunidad. La parte recurrente sostiene que estos elementos de prueba son contundentes y deben prevalecer sobre los indicios administrativos utilizados por la Administración.

La AN, estima el recurso. Concluye que la Administración no ha logrado rebatir adecuadamente la presunción derivada de las pruebas presentadas por la parte demandante, las cuales apuntan con mayor solidez a su residencia fiscal en la comunidad autónoma defendida. Se establece que las pruebas exhibidas por la parte demandante tienen mayor consistencia, lo que determina la prevalencia de los hechos materiales sobre las presunciones e indicios administrativos.

Especial hincapié realiza la AN al recordar que el análisis del conjunto de indicios obrantes en el expediente debe efectuarse atendiendo a su apreciación conjunta y significación global, y no de manera unitaria y aislada.

En consecuencia, se reconocen las ubicaciones fiscales efectivas correspondientes a los períodos controvertidos conforme a la realidad demostrada por la parte demandante.

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

**Sentencia de 28 de febrero de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso contencioso administrativo número 987/2020. La AN considera que las percepciones percibidas por el obligado tributario en concepto de “bonus de fidelidad” deben considerarse como percepciones salariales y ser imputadas a los respectivos periodos impositivos en los que se cobran**

En la sentencia objeto de recurso, el recurrente, un jugador profesional de fútbol, suscribió una serie de contratos con el club en el que jugaba, incluyendo un acuerdo que contemplaba un “bonus de fidelidad” sujeto a condiciones. Durante el periodo de este contrato, se llevaron a cabo renegociaciones y aumentos del mencionado bonus, así como la creación de una cuenta de crédito para atender necesidades de tesorería del individuo.

Las cantidades dispuestas en el marco de la cuenta de crédito se compensarían con la liquidez derivada del “bonus de fidelidad” o su devolución en caso de no hacerse efectivo el referido bonus. El objeto de debate se centra en determinar si los avances financieros se consideraban créditos o anticipos del “bonus de fidelidad”.

La Administración tributaria, en su interpretación, sostiene que los pagos realizados por el club de fútbol al jugador en concepto de “bonus de fidelidad” se corresponden con percepciones salariales atribuibles a cada uno de los años en los que se cobra, debiendo imputarse a los respectivos periodos impositivos. Adicionalmente, la Administración argumenta que existió una simulación contractual para encubrir el incentivo retributivo del “bonus” sujeto a la permanencia en el club, discutiendo la imputación temporal de las cantidades percibidas. Por otro lado, la Administración realiza un análisis sobre si corresponde la aplicación de la reducción fiscal del 40% del mencionado “bonus”, considerando que, dado que el adelanto de fondos se consideraba parte de la retribución periódica del jugador, este no cumplía con los requisitos para aplicar la reducción fiscal a los rendimientos irregulares.

Por el contrario, el jugador alega que las percepciones deben ser consideradas conforme a su naturaleza de incentivo retributivo vinculado a su permanencia en el club hasta una fecha determinada, y que la imputación temporal de este incentivo debería realizarse en el momento de la exigibilidad prevista en el acuerdo contractual, no en la fecha de cobro de los pagarés como sostiene la Administración. Además, cuestiona la calificación del contrato de crédito como simulado, afirmando que este instrumento no debería influir en la imputación temporal ni en la aplicación de reducciones fiscales, ya que los avances financieros no deberían ser vistos como anticipos del “bonus de fidelidad”.

La Sala, estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el obligado tributario. Mientras concuerda con la Administración en que los créditos eran en realidad una forma de compensación retributiva y, por tanto, se da por acreditada la simulación sobre la base de los indicios apreciados por la Administración. Se identifica un vicio formal en el procedimiento sancionador por no haber concedido audiencia previa en una rectificación significativa de la base de la sanción. Dicho defecto lleva a la anulación del acuerdo sancionador. No obstante, se mantiene el resto de los pronunciamientos y no se aplican costas especiales al ser la estimación solo parcial.

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

## **Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de abril de 2024 (RG 6452-2022 y RG 6448-2022). El TEAC se pronuncia sobre el modo de regularizar una operación FEAC que ha tenido como “principal objetivo el fraude o la evasión fiscal”**

Las referidas resoluciones del TEAC resuelven sendas reclamaciones interpuestas por una persona física y su holding patrimonial contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de Galicia, en los que se denegaba la aplicación régimen especial de neutralidad fiscal o régimen FEAC a una aportación no dineraria de participaciones sociales. En concreto, se denegaba la aplicación del régimen FEAC a la operación por la que la persona física había aportado una serie de participaciones sociales que ostentaba en una entidad operativa (47,50% de su capital social) a una entidad holding íntegramente de su titularidad.

A modo de síntesis, son dos las cuestiones controvertidas: (i) si la aportación no dineraria puede acogerse al régimen FEAC o si, por el contrario, resulta de aplicación la cláusula antiabuso del art. 89.2 de la LIS; y (ii) si, en el caso de concluir que procede la aplicación de la referida cláusula antiabuso, es adecuada la regularización practicada por la Inspección.

Respecto de la primera de las cuestiones, resulta relevante indicar que, con carácter previo a la operación, la persona física reclamante había presentado una consulta vinculante ante la DGT para confirmar la existencia de motivos económicos válidos en la operación planteada. No obstante, después de realizar un análisis pormenorizado de los motivos alegados en la consulta y de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores a la aportación objeto de comprobación, tanto la Inspección como el TEAC concluyen que la operación tenía como “*principal objetivo el fraude o la evasión fiscal*”, denegando la aplicación del régimen FEAC al ser preponderantes los motivos fiscales respecto de los motivos económicos.

De acuerdo con la resolución, simplemente se produjo un cambio en la titularidad de las participaciones aportadas, sin que la creación e interposición de la entidad holding entre la persona física reclamante y la sociedad aportada hubiera supuesto ningún cambio operativo -no se produjo ningún tipo de reorganización, de segmentación o diferenciación de áreas de negocio o reestructuración de la actividad-, careciendo la entidad holding de medios materiales y humanos distintos de la persona física que ostentaba la condición de administradora. Lo anterior lleva a concluir que el objetivo principal de la operación era poder beneficiarse de la exención por doble imposición del art. 21 de LIS en relación con los dividendos repartidos justo después de la operación de aportación. Es decir, identifican la ventaja fiscal en el hecho de remansar unos dividendos, que gozan de exención, en la sociedad interpuesta de nueva creación.

Concluida la aplicación de la cláusula antiabuso del art. 89.2 de la LIS a la operación de aportación no dineraria, el TEAC entra a analizar la segunda de las cuestiones relativa a la adecuación de la regularización practicada por la Inspección (la cual había sometido a imposición la renta diferida en la persona física reclamante conforme al régimen general, es decir, había sometido a gravamen la totalidad de las plusvalías latentes que incorporaban los valores aportados, imputando en su base imponible del ahorro una ganancia patrimonial calculada conforme a la regla especial de valoración del art. 37.1.d) de la LIRPF), teniendo en cuenta que la propia cláusula antiabuso, tras la modificación que introdujo el legislador con la aprobación de la

nueva LIS, establece que las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial deben limitarse a eliminar *“exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal”*.

Respecto de esta segunda cuestión, los reclamantes alegan la aplicación del criterio establecido por la DGT en la contestación a la consulta vinculante V2214-23, de 27 de julio de 2023, en la cual se preguntaba específicamente si, en un caso análogo al de la reclamación, la Administración tributaria debería liquidar solamente por el importe de los dividendos o si, por el contrario, también se deberían hacer tributar las plusvalías tácitas, y en la que dicho centro directivo contesta que *“en el curso de unas actuaciones de comprobación e investigación tributaria, sólo podrá regularizarse la ventaja fiscal perseguida cuando haya quedado acreditado que la operación realizada tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal (...), debiendo eliminarse, en consecuencia, los efectos de la referida ventaja fiscal perseguida mediante la realización de la operación de reestructuración de que se trate, distinta del diferimiento en la tributación de las rentas generadas, inherente al propio régimen, cuando la operación se hubiere realizado con la mera finalidad de conseguir tal ventaja fiscal.”*

El TEAC no comparte la interpretación que hace la DGT que tilda de “maximalista”, sentando como criterio que, cuando se haya declarado, en los términos y condiciones del art. 89.2 de la LIS, que una operación FEAC ha tenido como *“principal objetivo el fraude o la evasión fiscal”*, se deben eliminar *“exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal”* obtenida por la aplicación de dicho régimen que se muestren abusivos o irregulares, y que esa eliminación también puede afectar al inicial diferimiento que proporcionó la aplicación del régimen, cuando resulte necesario para la eficaz corrección del abuso producido, ya que ningún efecto fiscal puede ser inmune a las consecuencias de la acreditación de que se llegó a él de modo fraudulento o abusivo.

Sentado este criterio contrario al establecido por la DGT en la consulta vinculante V2214-23, en el sentido de que la eliminación de la ventaja fiscal puede afectar al diferimiento de las rentas, el TEAC establece como segundo criterio que para eliminar *“exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal”* habrá que atender tanto al importe del abuso como al periodo en el que se produce. Entiende que se va más allá del art. 89.2 de la LIS si la eliminación del régimen FEAC supone gravar, en el ejercicio de la aportación, todas las plusvalías latentes en los títulos aportados, ya que si aún no se han repartido los beneficios generados por la sociedad operativa, el aportante aun no dispuso de ellos. Del mismo modo, no se corrige todo el abuso si sólo se regulariza el ejercicio de la aportación, al no poder incluir en él los efectos del abuso aun no materializados. Por tanto, concluye el TEAC que la solución más ajustada a la finalidad del art. 89.2 de la LIS obliga a que, una vez declarado que la aportación no dineraria tuvo como *“principal objetivo el fraude o la evasión fiscal”*, se regularicen sus efectos abusivos en el ejercicio en el que estos se produzcan, modificando así el tratamiento que se venía aplicando por la Inspección de los Tributos en este tipo de operaciones.

Trasladando estos criterios al caso planteado en las reclamaciones, el TEAC anula la liquidación practicada por la Inspección, debiendo ésta corregir los efectos abusivos a medida que estos se van produciendo, lo que, en este caso, implica hacerlo en cada uno de los ejercicios en los que el socio aportante obtenga, a través de la “holding”, la disponibilidad de los beneficios de la operativa que le correspondían en el momento de realizar la aportación (i.e., los beneficios acumulados durante el tiempo de tenencia de sus títulos por la persona física hasta el momento en que se aportaron a la holding). La regularización a practicar por la Inspección pasaría por ir imputando ganancias patrimoniales en la persona física a medida que vaya obteniendo, a través

de la entidad holding, la disponibilidad de esos beneficios, en aplicación de lo dispuesto en el art. del 37.1.d) de la LIRPF en coordinación con el artículo 14.2 d) de la LIRPF (operaciones a plazos).

Puede consultar la resolución RG 6452-2022 en el siguiente [enlace](#) y la resolución RG 6448-2022 en el siguiente [enlace](#).

## Consultas DGT

### Consulta vinculante de la DGT V0012-24, de 13 de febrero de 2024. Condiciones y modo de aplicación de la deducción por inversiones medioambientales del art 39.1 LIS

La entidad consultante es una sociedad dedicada a la explotación y operación de actividades de transporte aéreo y chárter de pasaje. Durante los años 2008 y 2014 realizó cuantiosas inversiones susceptibles de acogerse a la deducción por inversiones medioambientales del IS, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 (art. 39.1 TRLIS).

La aplicación de dicha deducción exigía disponer de un certificado de convalidación emitido por la Administración competente, salvo que se hubiese solicitado la expedición del mismo con anterioridad al primer día del plazo de presentación de la declaración y éste no hubiera sido emitido por causa no imputable al contribuyente.

Teniendo en cuenta que en este caso la consultante no ha obtenido aún, ni solicitado, la certificación, se plantea cuál es el plazo dentro del cual debe obtener la referida certificación para poder aplicar la deducción medioambiental.

Para la aplicación de la deducción, el art. 39.1 de la LIS establece un plazo de 15 años a contar desde la conclusión del periodo impositivo en el que se realizaron las inversiones.

La DGT entiende que, en un caso como el referido en la consulta, relativo a la deducción por inversiones medioambientales regulada en el ya derogado TRLIS, tomando en consideración sus características específicas, así como las circunstancias particulares que concurren en el concreto supuesto, la entidad consultante deberá consignar la deducción por inversiones medioambientales en la primera declaración del IS que se presente una vez obtenida la certificación medioambiental correspondiente o, excepcionalmente y con carácter provisional, una vez se haya solicitado la referida certificación y ésta no se hubiera obtenido de la Administración competente por causa no imputable al contribuyente, siempre y cuando esté dentro del plazo de 15 años mencionado.

Por lo tanto, y a título de ejemplo, la DGT reconoce que, para las inversiones puestas en condiciones de funcionamiento en el periodo comprendido entre el 1/01/2008 y el 31/12/2008, la deducción se deberá consignar en la autoliquidación correspondiente al ejercicio en el que el contribuyente haya obtenido la certificación de convalidación

de la Administración competente, teniendo en consideración que el plazo para aplicar la deducción medioambiental regulada en el art. 39 del TRLIS es de 15 años (en aplicación del Real Decreto-Ley 12/2012), a contar desde la conclusión del periodo impositivo en el que se realizaron las inversiones. Es decir, dicha deducción, que deberá determinarse con arreglo a la legislación vigente en el ejercicio 2008, podrá aplicarse, en último término, en la autoliquidación correspondiente al período impositivo comprendido de 01/01/2023 a 31/12/2023 (salvo que, excepcionalmente, le resultara de aplicación lo previsto en el art. 38.3 del Reglamento del IS en vigor en el período impositivo en el que se llevó a cabo la inversión, relativo a la posibilidad de aplicar la deducción, con carácter provisional, en el período impositivo en el que, con anterioridad al inicio del plazo de declaración del Impuesto correspondiente al período impositivo en el que se pretende aplicar, se hubiera solicitado la certificación de convalidación medioambiental y ésta no se hubiera emitido por la Administración competente por causa no imputable al contribuyente).

Ese mismo ejemplo, se reproduce en la contestación de la DGT para las inversiones relativas al ejercicio 2009 y 2010, señalando la posibilidad de aplicar las deducciones, en último término, en las autoliquidaciones de los ejercicios 2024 y 2025, respectivamente. De hecho, la DGT hace constar que ese criterio será aplicable, sucesivamente, a las inversiones efectuadas hasta 2014.

Asimismo, afirma la DGT que, en la medida en que el período impositivo en el que se consolida el derecho a aplicar la deducción por inversiones medioambientales es aquel en el que se hubiera obtenido, o excepcionalmente solicitado, el certificado de convalidación legalmente exigido, será a partir del día siguiente a la finalización del plazo establecido para presentar la autoliquidación correspondiente a dicho período impositivo cuando comience a computar el plazo de prescripción de 10 años del derecho de la Administración para la comprobación de la deducción.

Por último, la DGT señala que el hecho de que las inversiones se hubiesen realizado en un ejercicio comprobado por la Administración Tributaria no impide la aplicación de la deducción medioambiental en un ejercicio posterior, tratándose de un supuesto específico como es el descrito en los hechos de la presente consulta, en el que la deducción medioambiental no pudo consignarse en la autoliquidación del período impositivo objeto de comprobación por cuanto la consultante no había consolidado aún el derecho a su aplicación.

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

### **Consulta vinculante de la DGT V0090-24, de 15 de febrero de 2024. Actividad económica en el arrendamiento de inmuebles a efectos del IS**

La entidad consultante, residente en España y parte integrante de un importante Grupo inmobiliario internacional, participa en otra entidad titular de un activo inmobiliario que se encuentra arrendado.

Cabe poner de manifiesto que, con el objeto de aislar los riesgos inherentes al arrendamiento de cada activo, así como para gestionar cada uno de forma independiente y, en su caso, obtener la financiación necesaria para la inversión en cada uno de ellos, el Grupo materializa sus inversiones aislando los activos en vehículos diferenciados.

Asimismo, es preciso señalar que dada la relevancia y complejidad del patrimonio inmobiliario objeto de arrendamiento, el volumen de negocio vinculado al mismo y la necesidad de una gestión profesionalizada de los activos inmobiliarios, se ha encomendado la gestión del arrendamiento a un gestor tercero profesional.

A estos efectos, cabe recordar que el art. 5.1 de la LIS establece que se entenderá que existe actividad económica, en el caso del arrendamiento de inmuebles, cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. No obstante, la DGT señala que la realidad económica pone de manifiesto que, cuando la complejidad y dimensión del patrimonio inmobiliario es relevante y requiere una gestión especializada y profesionalizada, el requisito del empleado se ve suplido por la subcontratación a terceras sociedades especializadas en la gestión inmobiliaria.

Dicho esto, la DGT acaba concluyendo que, en el caso planteado, se entiende por cumplido el requisito de actividad económica del art. 5.1 de la LIS, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no eran propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil.

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

### **Consulta vinculante de la DGT V0159-24, de 19 de febrero de 2024. Calificación y tributación de la renta obtenida por el consultante persona física no residente fiscal en España puesta de manifiesto como consecuencia de la disolución y liquidación de una sociedad española**

El consultante, persona física, es residente fiscal en Suiza y titular del 50% de una sociedad limitada española.

Los socios de dicha entidad, dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria, pretenden acordar su disolución y liquidación una vez se haya procedido a vender la totalidad de los bienes inmuebles que constituyen las existencias de la misma. Así, en el momento de la disolución y liquidación, el activo de la sociedad sería fundamentalmente tesorería, no figurando en su activo elementos que constituyan bienes inmuebles.

Como consecuencia de la liquidación y disolución, el socio no residente obtendrá una renta para cuya calificación a los efectos del CDI entre España y Suiza, de conformidad con el art. 3.2 del citado CDI, debe acudir a la LIRPF por remisión del TRLIRNR.

Así, la calificación que corresponde a la renta que obtenga el socio no residente que derive de operaciones de disolución y liquidación de la sociedad es la de ganancia de capital. Por tanto, dada su calificación como ganancia de capital, atendiendo al art. 13 del CDI, la DGT concluye que, al tratarse de la disolución y liquidación de una entidad cuyo activo está constituido fundamentalmente por tesorería, no figurando en el activo de la sociedad española elementos que constituyan bienes inmuebles, las ganancias de capital que, en su caso, se obtengan en esta operación por el socio no residente no pueden someterse a imposición en España, sino exclusivamente en Suiza, que podrá gravar dichas rentas conforme a lo que disponga su normativa interna.

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



## Consultas ICAC

### **BOICAC Nº 137/2023 Consulta 3, sobre el registro contable del impuesto turístico balear**

La consulta se centra en una sociedad inmobiliaria de renta vacacional que recauda el impuesto turístico, incluido el IVA, y posteriormente efectúa su pago a la Agencia Tributaria. El dilema se presenta sobre si el impuesto recaudado debe ser contabilizado como un ingreso propio de la empresa o como un cobro realizado por cuenta de la Hacienda Pública, así como el método adecuado para su registro contable.

Desde el punto de vista contable, y sin entrar en cuestiones fiscales que quedan fuera del ámbito de competencia del ICAC, se hace referencia a la Ley 2/2016, de las Illes Balears, que detalla quiénes son los sujetos pasivos y las obligaciones formales de los sustitutos del contribuyente en la recaudación del impuesto turístico. La normativa exige a los titulares de los alojamientos turísticos actuar como sustitutos del contribuyente, recaudar el impuesto, llevar la documentación necesaria y presentar las autoliquidaciones.

A efectos contables, la Resolución de 10 de febrero de 2021 establece que los impuestos especiales, que presentan paralelismos con el impuesto turístico, deben estar excluidos de la cifra de ventas y, por tanto, de la cifra anual de negocios del sujeto pasivo que esté obligado a repercutirlos. La Norma de registro y valoración (NRV) 14ª del PGC confirma que los impuestos que gravan la venta de bienes y servicios repercutidos a terceros, como el IVA y los impuestos especiales, no deben ser incluidos en los ingresos.

Por lo tanto, la empresa debería crear una subcuenta adecuada dentro del grupo 47. Administraciones Públicas, más específicamente en la cuenta 475. *Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales* para reflejar estos cobros de manera que no figuren como ingresos propios. Aunque el PGC no establece de manera vinculante la numeración y denominación de cuentas excepto en lo que se refiere a los criterios de registro o valoración, la empresa debería asegurar que sus registros contables reflejen adecuadamente la naturaleza de la operación.

Es crucial que en la memoria de las cuentas anuales se proporcione toda la información relevante sobre estas transacciones para asegurar que las cuentas

reflejen una imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

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

### **BOICAC Nº 137/2023 Consulta 4, sobre la clasificación en las cuentas anuales de una sociedad holding de las variaciones de valor razonable de instrumentos financieros**

La sociedad holding consultante, con un activo compuesto mayoritariamente por participaciones en otras empresas y una cartera de inversiones financieras a corto plazo, cuestiona el tratamiento contable en su cuenta de pérdidas y ganancias de los ajustes de valor razonable de los activos mantenidos para negociar. La entidad hace referencia al criterio del artículo 34.10 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC (RICAC) y a la consulta 2 del BOICAC 79, que versa sobre las sociedades holding y la clasificación contable de sus ingresos y gastos bajo el marco del PGC 2007.

El artículo 34.10 de la RICAC delimita la cifra de negocios de las sociedades holding, considerando dentro de ella, los dividendos y cupones o intereses devengados como fruto de su actividad principal, la cual se define como la tenencia y financiación de participaciones. Bajo estos preceptos, se concluye que las fluctuaciones en el valor razonable de las inversiones financieras a corto plazo no se subsumen en la cifra de negocios.

Por ende, los cambios en la estimación del valor de los activos financieros destinados a la negociación que se reflejan en la cuenta de resultados no deben ser computados como parte de la cifra de negocios de la entidad. Dichos movimientos serán registrados en conceptos distintos al margen de explotación, tal como se deduce de la normativa contable aplicable y el precedente del BOICAC 79.

Es esencial que la memoria de las cuentas anuales facilite una revelación completa sobre estas operaciones, con el objetivo de que las cuentas consoliden una representación fidedigna del patrimonio, los flujos financieros y el desempeño económico de la sociedad.

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

### **BOICAC Nº 137/2023 Consulta 5, sobre la transmisión de una participación en la que se recibe una contraprestación fija y otra variable**

La entidad que plantea la consulta es poseedora del 50% de una sociedad B y procede a la venta del 37.5% de dicha participación a un tercero, manteniendo un 12.5% y un puesto en el consejo sin influencia decisoria. Se incorpora una cláusula "earn out" según la cual, en un lapso de tres años, la entidad puede recibir un importe adicional con base en los resultados obtenidos por la sociedad B.

Con respecto a la cláusula "earn out", desde la óptica del vendedor se pregunta si esta debe ser considerada un activo contingente a revelar solamente en la memoria o si existe un tratamiento contable específico en caso de que se cristalicen las condiciones estipuladas y se reciba un importe superior al inicialmente pactado al término de los tres años.

Según el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, el reconocimiento de elementos en los estados financieros está sujeto a que estos cumplan con la definición de activos y que exista una probabilidad suficiente de generar beneficios económicos, su valor pudiendo estimarse de forma fiable. Aunque no se especifica

cómo está clasificada inicialmente la inversión en la sociedad B, se presupone que podría estar valorada al coste como una inversión en una empresa del grupo o asociada.

La NRV 9ª del PGC establece que las bajas de activos financieros generan una ganancia o pérdida que formará parte del resultado del ejercicio en que se produzcan. Los derechos establecidos en cláusulas "*earn out*", que son derechos contractuales a recibir efectivo, cumplen con la definición de activo financiero de la NRV 9ª y, por lo tanto, deben incluirse dentro de las categorías existentes para su valoración, siendo más probable la de "Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias".

El tratamiento contable dicta que en el momento inicial, la contraprestación contingente se valore a valor razonable, mostrando cualquier ajuste en la ganancia o reducción de la pérdida derivada de la baja de participaciones en la cuenta de resultados. Subsecuentemente, también se ha de valorar a valor razonable, reflejando cualquier variación en la misma cuenta de resultados.

Si el valor razonable no puede determinarse de manera fiable, la contraprestación contendiente se clasificará como un activo valorado al coste y su reconocimiento como ingreso se diferirá hasta que la estimación del valor razonable sea factible. Cuando se despeje la incertidumbre, la ganancia será registrada en la cuenta de resultados del ejercicio correspondiente.

Es imperativo que la memoria de las cuentas anuales exponga de forma exhaustiva sobre esta operación para asegurar que los estados financieros reflejen de manera veraz la realidad económico-financiera de la entidad.

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



## Otras cuestiones de interés

### La OCDE publica el sexto informe anual de revisión inter pares en torno a la Acción 6 de BEPs sobre prevención del abuso de tratados

Los miembros del Marco Inclusivo OCDE/G20 siguen avanzando de forma constante frente a la evasión fiscal internacional. En este sentido, el pasado 20 de marzo de 2024, la OCDE publicó el último [informe de revisión 'inter pares'](#) en el que se evalúan los esfuerzos de las jurisdicciones para evitar el *'tax treaty shopping'* y otras formas de abuso de tratados. A su vez, publicaron un [documento de revisión](#) como base de la evaluación del estándar mínimo de la Acción 6 de BEPS.

La Acción 6 de BEPS identificó el abuso de tratados, y en particular el *'treaty shopping'* (que suele consistir en el intento de una persona de acceder indirectamente a los beneficios de un acuerdo fiscal entre dos jurisdicciones sin ser residente en ninguna de ellas) como una de las preocupaciones principales de BEPS. Para abordar este problema, todos los miembros del Marco Inclusivo se han comprometido a aplicar la norma mínima de la Acción 6 y a participar en un proceso periódico de revisión *'inter pares'* para supervisar su correcta aplicación.

El sexto informe de revisión paritaria sobre la aplicación de la norma mínima de la Acción 6, revela que la mayoría de los acuerdos celebrados entre los miembros del Marco Inclusivo ya cumplen la norma mínima de la Acción 6 o la cumplirán en breve. Asimismo, y en consonancia con años anteriores, el informe confirma la importancia del Instrumento Multilateral BEPS ("[MLI BEPS](#)") como la herramienta utilizada por la gran mayoría de las jurisdicciones en la aplicación de la norma mínima de la Acción 6 de BEPS. Hasta la fecha, el MLI BEPS cubre 102 jurisdicciones y alrededor de 1.900 tratados fiscales bilaterales.

A la luz del éxito de la aplicación de la norma mínima de la Acción 6 hasta la fecha, la metodología revisada ofrece ahora una asistencia específica continua a los miembros del Marco Inclusivo que todavía tienen que aplicar la norma mínima de la Acción 6 con un proceso exhaustivo de revisión *'inter pares'* que se llevará a cabo una vez cada cinco años.

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



## Novedades fiscales de otras jurisdicciones

### **Ruanda ofrece una amnistía fiscal voluntaria hasta el 22 de junio de 2024**

El Gobierno de Ruanda ha establecido un programa de regularización voluntaria de obligaciones fiscales históricas no declaradas o pagadas, con el objetivo de mejorar el cumplimiento tributario. Esta medida fue anunciada mediante la Orden Ministerial No. 001/24/03/TC y está disponible desde el pasado 22 de marzo hasta el 22 de junio de 2024.

La iniciativa está dirigida a todos los contribuyentes, independientemente de que se trate de personas físicas, empresas u otras organizaciones y como incentivo los contribuyentes que regularicen voluntariamente sus obligaciones fiscales se podrán beneficiar de una exención automática de cualquier tipo de sanción, así como del cobro de intereses por los pagos atrasados.

Esta medida resulta de aplicación a todas las obligaciones fiscales, con la única excepción de los aranceles aduaneros, para ejercicios fiscales anteriores al 2023 (enero-diciembre de 2023).

Los solicitantes deben especificar la obligación fiscal aplicable así como el periodo con el que se corresponde, además de presentar los documentos justificativos necesarios. Es importante destacar que esta medida no conlleva el derecho a solicitar ninguna devolución de créditos fiscales.

Las solicitudes se procesarán a través del sistema en línea eTax, y la Administración Tributaria tiene 30 días para responder a partir de la fecha de recepción de la aplicación. Una vez aprobada la solicitud, el contribuyente tiene 30 días para el pago total del principal o bien puede acogerse a un plan de pagos en plazos, por un máximo de seis meses, si se justifica adecuadamente.

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

### **El Salvador aprueba una reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta que exime las rentas de fuente extranjera**

El pasado 12 de marzo de 2024, la Asamblea Legislativa de El Salvador aprobó una iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, excluyendo del concepto de ingresos tributables cualquier renta pasiva que entidades o personas físicas de El Salvador obtengan de fuentes extranjeras. La medida abarca tanto dividendos, como ganancias de capital e intereses de valores y otros instrumentos financieros

internacionales, los cuales ya no serán considerados como renta pasiva sujeta a imposición en el país.

La reforma incluyó la adición de una nueva Sección 4 en la Ley, en la que se indica que todo ingreso recibido de fuente extranjera, independientemente de que se perciba por individuos o entidades, domiciliados o no en El Salvador, queda excluido de la definición de ingreso sujeto al impuesto.

Este cambio legislativo también elimina la necesidad de calcular la proporción de gastos para aquellos contribuyentes que posean ingresos tanto gravables en el país como exentos del exterior.

Asimismo, se derogan varias disposiciones vigentes en la Ley del Impuesto sobre la Renta, incluidos ciertos subtramos del artículo 14-A que se refieren a los ingresos obtenidos de valores y otros instrumentos financieros en el extranjero, partes del artículo 16 que contemplan los retornos o resultados de valores, instrumentos financieros y contratos derivados cuando el riesgo asumido se ubica en territorio salvadoreño, y ciertos apartados del artículo 27 que tratan sobre ingresos que los contribuyentes domiciliados en El Salvador obtienen de depósitos en instituciones financieras extranjeras.

Esta reforma simplifica el marco fiscal para aquellos inversores y residentes salvadoreños que obtengan ingresos de fuentes fuera del país, incentivando la inversión y la gestión de patrimonios a nivel internacional.

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

## **Canadá propone un nuevo incentivo fiscal a la inversión en hidrógeno limpio**

El pasado 20 de diciembre de 2023 se sometió a consulta pública el borrador legislativo que propone la introducción en Canadá de un nuevo Crédito Fiscal a la Inversión (ITC – *Investment Tax Credit*) en hidrógeno limpio. Estas propuestas incluyen medidas relacionadas con el ITC para la fabricación de tecnología limpia con la finalidad de incentivar la inversión en este sector.

El ITC propuesto para el hidrógeno limpio se articularía como un crédito fiscal reembolsable dirigido a aquellos contribuyentes cualificados que realicen inversiones en propiedades de hidrógeno limpio elegibles desde el 28 de marzo de 2023 y antes del 2035.

El crédito está disponible con respecto al coste de capital soportado por la compra de equipo elegible que califique como propiedad de hidrógeno limpio.

El equipo elegible incluirá varios equipos e infraestructuras y tendrá adicionalmente derecho a una amortización acelerada siempre que esté disponible para su uso antes de 2028.

La tasa del crédito fiscal variará según la intensidad de carbono prevista en el proceso de producción, el año de adquisición del bien y el cumplimiento de ciertos requisitos laborales. La tasa máxima del ITC para propiedades elegibles se reduce en 10 puntos porcentuales si no se cumplen los requisitos laborales propuestos.

Para acogerse al ITC, los contribuyentes deberán cumplir con regulaciones específicas, como estar inscrito como entidad canadiense sujeta a impuestos o ser parte de una sociedad que adquiere propiedad elegible para hidrógeno limpio. Además, deben cumplir con una serie de requisitos laborales.

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

## ABREVIATURAS

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

[carmen.constante.quintanilla@es.ey.com](mailto:carmen.constante.quintanilla@es.ey.com)  
[fernando.de.vicente@es.ey.com](mailto:fernando.de.vicente@es.ey.com)  
[franciscojavier.gonzalogarcia@es.ey.com](mailto:franciscojavier.gonzalogarcia@es.ey.com)  
[izaskun.perdiguerolejonaogitia@es.ey.com](mailto:izaskun.perdiguerolejonaogitia@es.ey.com)  
[javier.seijoperez@es.ey.com](mailto:javier.seijoperez@es.ey.com)  
[jorge.baztarricaochoa@es.ey.com](mailto:jorge.baztarricaochoa@es.ey.com)  
[josegabriel.martinezpanos@es.ey.com](mailto:josegabriel.martinezpanos@es.ey.com)  
[juan.carpizobergareche@es.ey.com](mailto:juan.carpizobergareche@es.ey.com)  
[juanangel.cobodeguzmanpison@es.ey.com](mailto:juanangel.cobodeguzmanpison@es.ey.com)  
[mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com](mailto:mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com)  
[maximino.linaresgil@es.ey.com](mailto:maximino.linaresgil@es.ey.com)  
[nuria.redondomartinez@es.ey.com](mailto:nuria.redondomartinez@es.ey.com)  
[ricardo.egeazerolo@es.ey.com](mailto:ricardo.egeazerolo@es.ey.com)  
[rufino.delarosa@es.ey.com](mailto:rufino.delarosa@es.ey.com)

**EY Abogados, Barcelona**

Antoni Murt  
Gorka Crespo

[antoni.murtprats@es.ey.com](mailto:antoni.murtprats@es.ey.com)  
[jorge.crespocarrasco@es.ey.com](mailto:jorge.crespocarrasco@es.ey.com)

## **EY Abogados, Andalucía**

Alberto García [alberto.garcia.valera@es.ey.com](mailto:alberto.garcia.valera@es.ey.com)

## **EY Abogados, Bilbao**

Pablo Sanz [pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com](mailto:pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com)  
Macarena De Abiega [macarenade.abiegavaldiviello@es.ey.com](mailto:macarenade.abiegavaldiviello@es.ey.com)

## **EY Abogados, Canarias**

Julio Méndez [julio.mendezcalderin@es.ey.com](mailto:julio.mendezcalderin@es.ey.com)

## **EY Abogados, Galicia**

Marcos Piñeiro [marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com](mailto:marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com)

## **EY Abogados, Pamplona**

Maite Yoldi [maite.yoldielcid@es.ey.com](mailto:maite.yoldielcid@es.ey.com)

## **EY Abogados, Valencia**

Miguel Vicente Guillem [miguel.quillemvilella@es.ey.com](mailto:miguel.quillemvilella@es.ey.com)

## **EY Abogados, Zaragoza**

Jose Gabriel Martínez [josegabriel.martinezpanos@es.ey.com](mailto:josegabriel.martinezpanos@es.ey.com)

## **Responsables del equipo de Tributación Internacional y Transacciones**

### **EY Abogados, Madrid**

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

### **EY Abogados, Barcelona**

Ana Royuela  
José María Remacha  
Josep Cami

[ana.royuela@es.ey.com](mailto:ana.royuela@es.ey.com)  
[jose.maria.remacha1@es.ey.com](mailto:jose.maria.remacha1@es.ey.com)  
[josep.camicasals@es.ey.com](mailto:josep.camicasals@es.ey.com)

### **Responsables del equipo de Tributación Financiera**

#### **EY Abogados, Madrid**

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

[araceli.saenzdenavarretecrespo@es.ey.com](mailto:araceli.saenzdenavarretecrespo@es.ey.com)  
[pablo.ulecia.rubio@es.ey.com](mailto:pablo.ulecia.rubio@es.ey.com)  
[silvia.alonsogarcia@es.ey.com](mailto:silvia.alonsogarcia@es.ey.com)  
[tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com](mailto:tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com)  
[vicente.duranrodriguez@es.ey.com](mailto:vicente.duranrodriguez@es.ey.com)  
[xavier.bird.vazquez@ey.com](mailto:xavier.bird.vazquez@ey.com)

#### **EY Abogados, Barcelona**

Manuel Moreno  
Patricia Miralles

[manuel.moreno.ortega@es.ey.com](mailto:manuel.moreno.ortega@es.ey.com)  
[patricia.miralles.majo@es.ey.com](mailto:patricia.miralles.majo@es.ey.com)

### **Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal**

#### **EY Abogados, Madrid**

Teresa Cordon  
Lucía Payá

[teresa.cordonperalta@es.ey.com](mailto:teresa.cordonperalta@es.ey.com)  
[lucia.payaanglada@es.ey.com](mailto: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](http://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](http://ey.com/es)

