



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

Sentencia de 13 de junio de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 7104/2022. El TS establece que solo los ingresos financieros provenientes de filiales que tengan la consideración de dividendos pueden beneficiarse de la deducción por doble imposición.

Sentencia de 26 de junio de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 7664/2022. El TS fija como doctrina que las sentencias del TJUE tienen efectos retroactivos (*ex tunc*) sobre la Administración tributaria española, permitiendo la regularización de situaciones tributarias no prescritas en base a cambios de criterio jurisprudencial.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, número 8685/2023, de 19 de julio de 2024. IRPF. Art 7p) LIRPF. Determinación de la forma de cálculo proporcional de los rendimientos devengados durante los días de estancia en el extranjero que no se corresponden con retribuciones específicas. Unificación de criterio.

Consulta vinculante de la DGT V1718-24, de 11 de julio de 2024. Posibilidad de acreditar deducciones por investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) en un ejercicio posterior al de su generación.

Consulta vinculante de la DGT V1827-24, de 31 de julio de 2024. Calificación y tributación de los intereses de un préstamo pagados por una entidad española a una entidad SCSp luxemburguesa transparente.

Consulta vinculante de la DGT V1543-24, de 24 de junio de 2024. Compensación de BINs preconsolidadas generadas por una entidad que se disuelve.

Contenido

Propuestas normativas y legislación interna7

- ▶ Ley 2/2024, de 1 de agosto, de creación de la Autoridad Administrativa Independiente para la Investigación Técnica de Accidentes e Incidentes ferroviarios, marítimos y de aviación civil 7
- ▶ Real Decreto 710/2024, de 23 de julio, que aprueba el Reglamento para el desarrollo del Régimen fiscal especial de las Illes Balears 7
- ▶ Órdenes aprobadas durante los meses de julio, agosto y septiembre de 2024 que aprueban o modifican modelos de declaración 8
- ▶ Resolución de 25 de junio de 2024, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo legal de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural del año 2024, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros..... 8
- ▶ Resolución de 26 de junio de 2024, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo legal de interés de demora aplicable a las operaciones comerciales durante el segundo semestre natural del año 2024..... 9
- ▶ El Comité Económico y Social Europeo (CESE) emite un dictamen sobre dos propuestas de Directivas clave para la fiscalidad de empresas en Europa: el marco común del Impuesto sobre Sociedades (BEFIT) y la Directiva del Consejo sobre precios de transferencia 9
- ▶ Anteproyecto de Ley por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de asistencia mutua y de recaudación, y otras normas tributarias 9

Tribunales Nacionales11

- ▶ Sentencia de 30 de mayo de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 7094/2022. El TS determina que, en el caso de aportaciones no dinerarias por una persona física a una sociedad vinculada, las reglas de

valoración específicas tienen prioridad y se admite la tasación pericial contradictoria	11
▶ Sentencia de 13 de junio de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 7104/2022. El TS establece que solo los ingresos financieros provenientes de filiales que tengan la consideración de dividendos pueden beneficiarse de la deducción por doble imposición	12
▶ Sentencia de 26 de junio de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 7664/2022. El TS fija como doctrina que las sentencias del TJUE tienen efectos retroactivos (<i>ex tunc</i>) sobre la Administración tributaria española, permitiendo la regularización de situaciones tributarias no prescritas en base a cambios de criterio jurisprudencial.....	13
▶ Sentencia de 23 de julio de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 8950/2022. El principio de íntegra regularización impone que la regularización del IRPF que niega la actividad económica de una sociedad e imputa sus rendimientos al socio persona física tenga reflejo en el valor de las participaciones en el IP	14
▶ Sentencia de 11 de junio de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 2741/2019. La AN confirma que el devengo del IVA se produjo en el momento de la firma del contrato que conlleva un compromiso de exclusividad y no con el pago de la remuneración, por tanto, las actuaciones de la AEAT estarían prescritas	15
▶ Sentencia de 12 de junio de 2024 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 192/2020. La AN estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo anulando la liquidación referida a las indemnizaciones y los intereses indemnizatorios, al considerar que no deben tributar como ganancias patrimoniales en las circunstancias del caso. También se anula la sanción que no había sido previamente anulada por el TEAC	16
▶ Sentencia de 3 de julio de 2024 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 156/2019. La AN determina que los inmuebles no estaban afectos a la actividad económica del recurrente por lo que deben tributar como ganancias patrimoniales. Además, rechaza la deducibilidad de ciertos gastos al no haberse acreditado suficientemente su justificación.....	17
▶ Resolución del TEAC de 27 de mayo de 2024 (R.G. 03426/2021). El TEAC se pronuncia sobre el efecto de la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 96.2 del TRLIS en una aportación no dineraria realizada en el ejercicio 2011 acogida al régimen FEAC.....	18
▶ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de mayo de 2024, relativa al año que se ha de tomar en consideración para la comprobación del cumplimiento del requisito de principal fuente de renta, a efectos de la aplicación de la reducción en la base imponible del ISD por adquisición de empresa familiar agrícola	19
▶ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 05256/2023 de 24 de junio 2024. Impuesto sobre Sociedades. El TEAC determina la calificación que se ha de otorgar, a efectos fiscales, a las aportaciones recibidas por la del	

Ayuntamiento en concepto de subvención: ingresos o aportaciones de socios.
Reiteración de criterio 20

▶ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 8641/2022 de 24 de junio de 2024. IRPF. Impuesto sobre Sociedades. Imputación temporal de operaciones a plazos. 21

▶ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, número 8685/2023, de 19 de julio de 2024. IRPF. Art 7p) LIRPF. Determinación de la forma de cálculo proporcional de los rendimientos devengados durante los días de estancia en el extranjero que no se corresponden con retribuciones específicas. Unificación de criterio..... 22

Consultas DGT23

▶ Consulta vinculante de la DGT V0026-24, de 13 de febrero de 2024. Acceso y alcance a la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP en relación con las participaciones mantenidas en una entidad que, a su vez, participa en un Irish Collective Asset-Management Vehicle (ICAV)..... 23

▶ Consulta vinculante de la DGT V0323-24, de 5 de marzo de 2024. Alcance de la obligación real de la tributación en el ISD de un residente fiscal en Egipto, el cual va a heredar dos carteras de inversión en valores de entidades no residentes que están bajo la custodia y en depósito de una entidad financiera española 24

▶ Consultas vinculantes de la DGT V1181-24, de 23 de mayo y V1436-24, de 14 de junio de 2024. Deducibilidad de rentas negativas por la liquidación de entidades participadas en el IS..... 24

▶ Consulta vinculante de la DGT V1180-24, de 23 de mayo de 2024. La DGT se pronuncia sobre la posibilidad de provisionar una apropiación indebida en los estados financieros y considerarla deducible fiscalmente en el IS..... 25

▶ Consulta vinculante de la DGT V1222-24, de 28 de mayo de 2024. Tributación de una serie de operaciones relacionadas con un contrato de arrendamiento con opción de compra de una nave industrial 26

▶ Consulta vinculante de la DGT V1242-24, de 30 de mayo de 2024. La DGT se pronuncia sobre si la renta que pueda derivarse del laudo arbitral, en relación con la expropiación de una filial extranjera, se considera una renta derivada de la transmisión de participaciones en el sentido del artículo 21.3 de la LIS..... 28

▶ Consulta Vinculante de la DGT V1245-24 de 30 de mayo de 2024. Obligación de practicar retención en el caso en que el accionista, persona jurídica, opta por enajenar los derechos de asignación gratuita en el mercado o por recibir efectivo de la sociedad. 29

▶ Consulta vinculante de la DGT V1470-24, de 18 de junio de 2024, Tratamiento fiscal de un instrumento financiero compuesto..... 30

▶ Consulta vinculante de la DGT V1543-24, de 24 de junio de 2024. Compensación de BINs preconsolidadas generadas por una entidad que se disuelve 31

▶ Consulta Vinculante de la DGT V1576-24, de 26 de junio de 2024. La entrega de acciones totalmente liberadas de la propia SOCIMI no cumple con el requisito de distribución de resultados del art. 6 de la LSOCIMI.....	31
▶ Consulta vinculante de la DGT V1718-24, de 11 de julio de 2024. Posibilidad de acreditar deducciones por investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) en un ejercicio posterior al de su generación	32
▶ Consulta vinculante de la DGT V1742-24, de 15 de julio de 2024. IRPF. No procede aplicar la deducción por doble imposición internacional por el impuesto municipal italiano (IMU) soportado como consecuencia de la posesión de un bien inmueble en Italia por una persona física residente fiscal en España.....	33
▶ Consulta vinculante de la DGT V1824-24, de 31 de julio de 2024. Calificación y tributación de los pagos realizados por una sociedad española a una entidad holandesa por la prestación de servicios de "video bajo demanda" proporcionados por la entidad holandesa	34
▶ Consulta vinculante de la DGT V1825-24, de 31 de julio de 2024. Tributación de intereses obtenidos por una <i>Limited Liability Partnership</i> británica en España y su posible calificación como Entidad en Régimen de Atribución de Rentas .	35
▶ Consulta vinculante de la DGT V1826-24, de 31 de julio de 2024. Consideración de si una sociedad de derecho civil alemana puede calificar como una entidad en régimen de atribución de rentas española y el tratamiento fiscal aplicable.....	36
▶ Consulta vinculante de la DGT V1827-24, de 31 de julio de 2024. Calificación y tributación de los intereses de un préstamo pagados por una entidad española a una entidad SCSp luxemburguesa transparente	37
ICAC	39
▶ BOICAC Nº 138/2024 Consulta 2, sobre el tratamiento contable de una cláusula de indemnidad. Aclaración de la consulta 4 del BOICAC número 106, de junio de 2016.....	39
Otras cuestiones de interés.....	40
▶ Los Ministros de Finanzas del G20 ratifican su compromiso con BEPS 2.0....	40
▶ Últimas conversaciones entre los funcionarios de la OCDE sobre los Pilares I y II de BEPS 2.0	40
Novedades fiscales de otras jurisdicciones	42
▶ Dinamarca amplía la obligación de informar sobre los pagos de cánones a no residentes	42
▶ Luxemburgo propone una reducción en el tipo del Impuesto sobre Sociedades entre otras modificaciones.....	42

- ▶ El Departamento de Finanzas de Irlanda publicó la segunda Declaración con el feedback obtenido sobre la propuesta para introducir una exención sobre dividendos de fuente extranjera..... 43
- ▶ El Gobierno brasileño propone incrementar la tasa combinada del Impuesto sobre Sociedades así como la retención sobre los Juros 43

Propuestas normativas y legislación interna

Ley 2/2024, de 1 de agosto, de creación de la Autoridad Administrativa Independiente para la Investigación Técnica de Accidentes e Incidentes ferroviarios, marítimos y de aviación civil

El 2 de agosto de 2024 se publicó en el BOE la mencionada Ley, mediante la que se crea un nuevo organismo denominado “Autoridad Administrativa Independiente para la Investigación Técnica de Accidentes e Incidentes ferroviarios, marítimos y de aviación civil”. Este cambio normativo supone la consolidación de un ente único que absorbe las funciones previamente distribuidas entre tres Comisiones vinculadas al Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible.

En la propia Ley, con la finalidad de asegurar la independencia económica de este nuevo organismo frente a la Administración General del Estado, se modifica la tasa de seguridad aérea, la tasa de ayudas a la navegación y tasa de prestación de servicios y realización de actividades en materia de seguridad ferroviaria, en aras de permitirle una participación en los ingresos generados por las mencionadas tasas.

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

Real Decreto 710/2024, de 23 de julio, que aprueba el Reglamento para el desarrollo del Régimen fiscal especial de las Illes Balears

El 24 de julio de 2024 se publicó en el BOE, con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2023, el mencionado Reglamento, que responde a la necesidad de implementar medidas fiscales complementarias que no se habían desarrollado en el Real Decreto-ley 4/2019. A este respecto, la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, ya había introducido este nuevo régimen fiscal especial, que incluye incentivos como la reserva para inversiones y bonificaciones para ciertos sectores económicos aplicables desde enero de 2023 hasta diciembre de 2028.

El reglamento busca clarificar dudas interpretativas y facilitar la aplicación eficaz y segura de los incentivos fiscales, detallando las condiciones para la reserva de inversiones y el régimen especial para empresas de sectores específicos. Además, se establecen disposiciones transitorias y finales que regulan la presentación de la

primera declaración informativa y otros aspectos relevantes para la entrada en vigor del reglamento.

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

Órdenes aprobadas durante los meses de julio, agosto y septiembre de 2024 que aprueban o modifican modelos de declaración

DECLARACIONES MODIFICADAS		
Modelo	Título	Orden aprobada
038	Declaración informativa. Relación de operaciones realizadas por entidades inscritas en registros públicos.	Orden HAC/646/2024, de 25 de junio
296	Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta.	Orden HAC/646/2024, de 25 de junio
282	Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de estado, derivadas de la aplicación del Derecho de la Unión Europea.	Orden HAC/646/2024, de 25 de junio
303	Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación.	Orden HAC/819/2024, de 30 de julio
DECLARACIONES APROBADAS		
Modelo	Título	Orden aprobada
159	Declaración informativa anual de consumo de energía eléctrica.	Orden HAC/672/2024, de 25 de junio

Resolución de 25 de junio de 2024, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo legal de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural del año 2024, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros

Con fecha 28 de junio de 2024, se publicó en el BOE la Resolución citada anteriormente, en la cual se establece el tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural de 2024, todo ello con el objetivo de calificar tributariamente determinados activos financieros.

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

Resolución de 26 de junio de 2024, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo legal de interés de demora aplicable a las operaciones comerciales durante el segundo semestre natural del año 2024

Con fecha 28 de junio de 2024, se publicó en el BOE la Resolución citada anteriormente, que señala el tipo legal de interés de demora a aplicar durante el segundo semestre anual de 2024 a los efectos de lo previsto en el artículo 7 de la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, estableciéndolo en el 12,25%.

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

El Comité Económico y Social Europeo (CESE) emite un dictamen sobre dos propuestas de Directivas clave para la fiscalidad de empresas en Europa: el marco común del Impuesto sobre Sociedades (BEFIT) y la Directiva del Consejo sobre precios de transferencia

El 24 de abril de 2024, el CESE ratificó en sesión plenaria el dictamen favorable sobre la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a las empresas en Europa: Marco para el Impuesto sobre Sociedades (BEFIT) y la Propuesta de Directiva del Consejo sobre precios de transferencia.

El CESE respalda la decisión de la Comisión de presentar su propuesta relativa al BEFIT a través de una Directiva de la UE, ya que la actual variedad de normas nacionales diferentes da lugar a fragmentación y discrepancias y dificulta las actividades transfronterizas en todo el mercado interior, debido a los elevados gastos en que incurren las empresas para cumplir con múltiples marcos jurídicos distintos.

Asimismo, el CESE coincide con la Comisión en la necesidad de aclarar varios conceptos y cuestiones relacionados con la legislación sobre precios de transferencia, en un intento por conseguir que el marco jurídico sea más seguro y predecible. Se pretende reducir los costes de cumplimiento para las pymes en sus actividades diarias y, potencialmente, también los gastos procesales o derivados de contenciosos.

El dictamen fue publicado en el DOUE el 12 de julio de 2024 y subraya la alineación con las normas OCDE y la protección de datos, considerando también las especificidades fiscales de entidades sociales.

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

Anteproyecto de Ley por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de asistencia mutua y de recaudación, y otras normas tributarias

A través de la modificación de la Ley General Tributaria, se incorpora al derecho español la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (en adelante, DAC 8), que tiene como objetivos principales el refuerzo de las disposiciones de la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere a la comunicación de información y diligencia debida relativas a la información de cuentas financieras.

En resumen, la DAC 8 amplía la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad y, en particular, incluye dentro del ámbito de la comunicación de información el dinero electrónico y las monedas digitales de los bancos centrales.

La transposición de la DAC 8 se realiza a través de la LGT para aquellas cuestiones que aconsejan su regulación por norma con rango de ley, debiéndose completar dicha transposición con las modificaciones que resulten necesarias a nivel reglamentario.

En resumen, a través de la modificación de la LGT se introduce un cambio en la configuración de las infracciones tributarias para tipificar de manera comprensiva el incumplimiento de las normas y procedimientos de diligencia debida. Adicionalmente, se introduce una nueva disposición adicional en la misma ley, que será desarrollada reglamentariamente, en la que se establecen las obligaciones de suministro de información sobre criptoactivos, diligencia debida y, en su caso, de registro y sus líneas generales.

El mencionado anteproyecto se encuentra sometido a trámite de información pública hasta el 9 de octubre de 2024. Puede consultar el texto del Anteproyecto en el siguiente [enlace](#).



Tribunales Nacionales

Sentencia de 30 de mayo de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 7094/2022. El TS determina que, en el caso de aportaciones no dinerarias por una persona física a una sociedad vinculada, las reglas de valoración específicas tienen prioridad y se admite la tasación pericial contradictoria

El objetivo del recurso de casación es determinar si, en los casos en que se regularice, en sede de persona física, la ganancia o pérdida de patrimonio de las aportaciones no dinerarias a una entidad, con la que esté vinculada la persona, deben predominar las disposiciones específicas de valoración contenidas en los artículos 37.1.d) de la LIRPF y 17.4 de la LIS, sobre las reglas de valoración de operaciones vinculadas de los artículos 41 de la LIRPF y 18 de la LIS y, en caso de que prevalezcan las normas específicas, si es procedente la práctica de la tasación pericial contradictoria.

El contribuyente reclamante efectuó una aportación no dineraria en el acto de constitución de una sociedad limitada consistente en una edificación destinada a centro comercial. Como consecuencia, declaró una pérdida patrimonial resultante de la diferencia entre el valor de enajenación y su valor de adquisición. En el curso de las posteriores actuaciones de comprobación, la Administración solicitó informe de valoración del inmueble aportado resultando un valor de mercado muy superior al valor de transmisión declarado por el contribuyente. Sobre la base de dicha valoración, la Administración sustituye la pérdida declarada por una ganancia de acuerdo con las normas del artículo 18 de la LIS. Por su parte, el contribuyente solicitó tasación pericial, fundamentada en la prevalencia del régimen de comprobación de valores ordinario frente al de operaciones vinculadas según doctrina del TS en sentencia de 20 de diciembre de 2016, que fue denegada por la Administración.

La Abogacía del Estado por su parte defiende que la finalidad del legislador al redactar el artículo 41 de la LIRPF y el artículo 18 de la LIS, es la de establecer un marco normativo detallado y exhaustivo para las operaciones vinculadas, que se vería comprometido si se dejara de aplicar en situaciones particulares, como

pueden ser las aportaciones no dinerarias, como las del artículo 37.1.d) de la LIRPF o 17.4 de la LIS.

Finalmente, el TS entiende que en los supuestos en que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de aportaciones no dinerarias a una sociedad vinculada, deben prevalecer las normas específicas de valoración de los artículos 37.1.d) Ley IRPF y 17.4 LIS sobre las reglas especiales de valoración de los artículos 41 LIRPF y 18 LIS y, siendo así, puede acudir a la comprobación de valores, empleando los medios de comprobación previstos en el artículo 57.1 LGT, realizándose la comprobación de valores por la administración y ofreciendo la posibilidad, al obligado tributario, de solicitar la tasación pericial contradictoria, conforme a los arts. 134 y 135 LGT.

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

Sentencia de 13 de junio de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 7104/2022. El TS establece que solo los ingresos financieros provenientes de filiales que tengan la consideración de dividendos pueden beneficiarse de la deducción por doble imposición

El objeto del recurso de casación interpuesto es determinar si ciertos ingresos financieros derivados de una regularización recibidos por una sociedad matriz de sus filiales califican para la deducción por doble imposición prevista en el art. 30.2 de la LIS.

En la regularización originaria en el IS de la entidad recurrente, la inspección concluyó calificando ciertos préstamos entre una entidad filial y su socio como reparto de beneficios.

Por su parte el recurrente sostiene que los préstamos regularizados a ingresos financieros entre entidades vinculadas socio-sociedad filial deben considerarse como reparto de beneficios y, por ende, dar derecho a la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición.

Por su parte, la Administración considera que dichos trasvases de fondos de la filial a su matriz no cumplían los requisitos para ser considerados como dividendos o participaciones en beneficios ya que dichos ingresos no eran proporcionales a la participación en el capital ni habían sido aprobados en junta de socios, siendo un acuerdo previo de la junta sobre el reparto de dividendos un requisito esencial y no un mero formalismo para el derecho al dividendo. Por lo tanto, al no corresponder los ingresos financieros regularizados con la definición establecida, no podrán beneficiarse de la deducción por doble imposición al no calificar como dividendos.

El TS, al analizar el caso, confirma el criterio seguido por la Administración, esclareciendo que los ingresos que la sociedad matriz ha recibido no se ajustan a la definición legal de dividendos o distribución de beneficios. En consecuencia, dichos ingresos no son susceptibles de beneficiarse de la deducción por doble imposición que se recoge en el art. 30.2 del LIS.

Así, El Alto Tribunal, establece que solo cabe aplicar la deducción por doble imposición a los ingresos financieros obtenidos por una entidad matriz de una filial, que sean considerados dividendos, entendiendo por dividendos a aquellos

ingresos que presuponen la participación en los fondos propios de la entidad y se reparten, con el correspondiente acuerdo de la Junta de accionistas, en proporción a la participación que tiene el accionista o partícipe en ese capital. Esto implica que cualquier ingreso financiero que no se encuadre dentro de estas categorías, por su naturaleza o por la forma en que se percibe, queda excluido de la posibilidad de aplicar la deducción.

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

Sentencia de 26 de junio de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 7664/2022. El TS fija como doctrina que las sentencias del TJUE tienen efectos retroactivos (*ex tunc*) sobre la Administración tributaria española, permitiendo la regularización de situaciones tributarias no prescritas en base a cambios de criterio jurisprudencial

El objeto de la regularización originaria de la controversia consistió en el aumento de las bases imponibles del IVA devengado en los ejercicios 2010 y 2011 correspondientes a las prestaciones de servicios de gestión discrecional de carteras de inversión realizadas por la compañía en favor de sus clientes. La entidad recurrente había aplicado en sus autoliquidaciones la exención contemplada en el art. 20. Uno. 18 k) de la LIVA conforme al criterio uniforme y reiterado adoptado por la DGT en numerosas contestaciones a consultas tributarias vinculantes.

Sin embargo, en el curso de las actuaciones de comprobación e inspección iniciadas en 2014 la Inspección consideró sujetas y no exentas del IVA las referidas prestaciones de servicios, y ello en aplicación del cambio de criterio derivado de la sentencia del TJUE de 19 de julio de 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11. Tanto el TEAC como la AN confirmaron la posición administrativa.

El recurso de casación versa sobre la posibilidad de que un cambio de criterio en la doctrina administrativa o en la jurisprudencia permita que la Administración tributaria regularice la situación tributaria del contribuyente de acuerdo con el nuevo criterio, mientras no haya prescrito, afectando a periodos anteriores a la modificación del criterio. Con la particularidad, añadida, de que tal cambio de criterio deriva de la jurisprudencia del TJUE.

En síntesis, el TS establece la siguiente doctrina:

- ▶ Las sentencias dictadas por el TJUE interpretando el Derecho de la Unión Europea en materia de IVA en una cuestión prejudicial planteada por un órgano judicial de otro estado miembro, tienen efectos *ex tunc* sobre la Administración tributaria española, a menos que la sentencia hubiera limitado sus efectos.
- ▶ Un cambio de criterio adoptado por la DGT en cumplimiento de la jurisprudencia emitida por el TJUE respecto de la aplicación de una exención en el IVA a una determinada prestación de servicios, permite a la Administración regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio consolidado anterior respecto de ejercicios no prescritos previos a tal cambio de doctrina.

Para el TS, la jurisprudencia emanada del TJUE debe prevalecer sobre los criterios interpretativos fijados por los tribunales y órganos administrativos de los

Estados miembros, quienes quedan constreñidos a aplicarla en los procedimientos pendientes de resolución y en aquellos que se incoen con posterioridad, aun cuando sea contraria a la vigente en los periodos objeto de comprobación. Además, no es óbice que en los periodos en los que se prestaron los servicios de gestión discrecional de carteras de inversión (2010 y 2011), la DGT se manifestara considerándolos exentos, pues los efectos vinculantes de las contestaciones a las consultas tributarias se mantienen en tanto no se modifique la jurisprudencia aplicable al caso, que es lo que precisamente acontece en este supuesto desde la sentencia *Deutsche Bank* del TJUE.

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

Sentencia de 23 de julio de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 8950/2022. El principio de íntegra regularización impone que la regularización del IRPF que niega la actividad económica de una sociedad e imputa sus rendimientos al socio persona física tenga reflejo en el valor de las participaciones en el IP

La cuestión de interés casacional que el TS examina y el objeto del recurso consiste en determinar si procede o no la aplicación del principio de regularización íntegra en un supuesto en el que la AEAT ha considerado inexistente la actividad económica de la sociedad y, por tanto, se niega la exención de las participaciones en dicha sociedad por incumplimiento del artículo 4.Ocho.Dos.a) LIP, pero no se toma en consideración el efecto que ello tiene en la valoración de dichas participaciones (art. 16 LIP) como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto.

La sentencia analiza la validez de una liquidación administrativa tras una inspección del IRPF que rechaza la actividad económica de una sociedad, imputando los rendimientos de esta a la persona física, socio y administrador. Se cuestiona si es correcto mantener el valor teórico de las participaciones para el cálculo de la base imponible del IP, sin considerar cómo la regularización afecta dicho valor, ya que la inspección llevó a cabo un "vaciamiento" de la sociedad. La sentencia establece que, si se niega la exención en el IP por inexistencia de actividad económica, también se debe ajustar el valor de las participaciones reflejando la realidad del patrimonio neto tras la regularización del IRPF.

El Alto Tribunal dictamina que la Administración debe aplicar el principio de íntegra regularización, corrigiendo la situación tributaria de manera completa, tanto a favor del contribuyente como de la Administración, ya que considera que la regularización practicada fue parcial, debiendo haber sido íntegra a la vista de las circunstancias del caso enjuiciado.

En consecuencia, si se asume para el IP que la sociedad no tiene actividad económica, se debe reevaluar el valor de las participaciones en función de la nueva realidad patrimonial, cumpliendo así con el artículo 16 de la LIP y el principio de íntegra regularización.

El TS fija en esta sentencia la siguiente doctrina jurisprudencial: en aquellos supuestos en los que, tras una regularización del IRPF, se ha considerado inexistente la actividad económica de una sociedad, y se han imputado sus rendimientos al socio persona física, el principio de íntegra regularización impone a la Administración competente para liquidar el Impuesto sobre el Patrimonio que, si asume la anterior consideración para negar la exención de las participaciones en dicha sociedad por

incumplimiento del artículo 4.Ocho.Dos.a) LIP, tenga también en consideración el impacto que aquello tiene en la valoración de las participaciones (art. 16 LIP), como consecuencia de la variación del valor del patrimonio neto.

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

Sentencia de 11 de junio de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 2741/2019. La AN confirma que el devengo del IVA se produjo en el momento de la firma del contrato que conlleva un compromiso de exclusividad y no con el pago de la remuneración, por tanto, las actuaciones de la AEAT estarían prescritas

En la presente sentencia, la AN tiene como objeto determinar la naturaleza del compromiso de exclusividad adquirido por la firma de un contrato de agencia para la distribución de seguros entre la entidad aseguradora y la entidad bancaria, y si el devengo del IVA por el compromiso de exclusividad se produce en el momento de la firma del contrato o con el pago de la remuneración. En función de ello, se determina si la acción de la Administración ha prescrito o no.

La entidad bancaria recurrente sostiene que el acuerdo de exclusividad firmado con la aseguradora debería estar exento de IVA según el artículo 20.Uno.16º de la Ley del IVA, ya que involucra la mediación de seguros. Por otro lado, en cuanto a la fecha de devengo del impuesto, esta parte sostiene que debía devengarse cuando se firmó el contrato, y no en la fecha del primer pago. Afirma que, desde la firma del contrato, la entidad bancaria asumió la obligación de no comercializar productos de otras aseguradoras, lo que constituyó el hecho imponible.

Por consiguiente, situando el momento del devengo del IVA en la fecha de la firma del contrato, se habría superado el plazo de prescripción de cuatro años, lo que, según la recurrente, impediría a la Administración liquidar y sancionar.

Por el contrario, la Administración defiende que el acuerdo de exclusividad mencionado constituye una "obligación de no hacer" ya que la entidad bancaria, mediante el acuerdo, se comprometió a no comercializar productos de seguros de otras compañías, lo que, a juicio de la AEAT, constituye una prestación de servicios que no está relacionada con la mediación de seguros. Por tanto, considera la Administración que se trataría de una prestación de servicios sujeta a IVA.

Por otro lado, respecto a la fecha de devengo del IVA, la Administración sostiene que la obligación asumida por la actora no se perfeccionó hasta que la aseguradora efectuó el pago, por lo que ese es el momento en el que el IVA debía devengarse. En consecuencia, la AEAT considera que las actuaciones fiscales están dentro del plazo legal de prescripción.

Finalmente, la Sala, al emitir su dictamen, falla a favor de la parte recurrente en cuanto a la fecha de devengo del IVA, pero confirma la sujeción del acuerdo de exclusividad al impuesto según el artículo 11.Dos.5º de la Ley del IVA. La AN concluye que el devengo del IVA efectivamente ocurrió cuando se firmó el contrato al tratarse de una prestación de servicios que viene determinada por la obligación de no hacer, ya que desde esa fecha la recurrente asumió la obligación de exclusividad. Aunque el pago estaba condicionado a ciertos cumplimientos posteriores, la obligación principal de no comercializar con otras aseguradoras comenzó desde la

firma del acuerdo. En consecuencia, se declara que la acción de la Administración estaba prescrita, anulando tanto el acuerdo de liquidación como el sancionador.

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

Sentencia de 12 de junio de 2024 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 192/2020. La AN estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo anulando la liquidación referida a las indemnizaciones y los intereses indemnizatorios, al considerar que no deben tributar como ganancias patrimoniales en las circunstancias del caso. También se anula la sanción que no había sido previamente anulada por el TEAC

La controversia gira en torno a la interpretación y aplicación de la normativa fiscal en relación con las indemnizaciones y los intereses indemnizatorios derivados de resoluciones judiciales. Se discute si estas cantidades deben tributar como ganancias patrimoniales en el IRPF o si representan una simple restitución de derechos que no generan incremento patrimonial. Por otro lado, se cuestiona la legalidad del procedimiento de comprobación limitada tras resolución de devolución tributaria y la imposición de sanciones.

En primer lugar, la Administración sostiene que las indemnizaciones recibidas por la recurrente debido a la anulación de una expropiación deben tributar como ganancias patrimoniales, ya que incrementan su patrimonio. Del mismo modo, argumenta que los intereses indemnizatorios tienen esta consideración, dado que compensan el retraso en una obligación y no la reparación de daños. Además, defiende la legitimidad del procedimiento de comprobación limitada tras haber efectuado la devolución del resultado de la autoliquidación del IRPF, ya que esta no impide una revisión posterior. Finalmente, con motivo de la falta de declaración de estas rentas se interpuso sanción por infracción leve.

Como consecuencia de lo anterior, la parte recurrente defiende que las indemnizaciones recibidas por la expropiación no deben considerarse ganancias patrimoniales, ya que no hay una alteración del mismo sino una restitución *in natura* con motivo de la nulidad declarada de esta transmisión. En cuanto a los intereses indemnizatorios sostiene que tienen carácter compensatorio y no por retraso en la restitución. Igualmente, cuestiona la validez del procedimiento de comprobación limitada, alegando que la devolución del IRPF implicaba conformidad con lo declarado. En cuanto a la sanción, solicita nulidad por inexistencia de ganancia patrimonial de los intereses indemnizatorios.

En base a lo expuesto, la AN estima parcialmente las pretensiones de la recurrente, en lo referente a la consideración de la indemnización como restitución y, en lo relativo a la consideración de los intereses indemnizatorios, concluyendo que estos no deben considerarse como intereses de demora satisfechos como consecuencia de devoluciones de ingresos indebidos. En relación con el inicio del procedimiento de comprobación limitada se subraya que el reconocimiento de la devolución solicitada no impide la posterior comprobación de la obligación tributaria.

Finalmente, anula la sanción interpuesta en relación con la falta de declaración e ingreso de las cantidades percibidas en concepto de intereses indemnizatorios.

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

Sentencia de 3 de julio de 2024 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 156/2019. La AN determina que los inmuebles no estaban afectos a la actividad económica del recurrente por lo que deben tributar como ganancias patrimoniales. Además, rechaza la deducibilidad de ciertos gastos al no haberse acreditado suficientemente su justificación

La cuestión controvertida se focaliza en la procedencia de la liquidación de las ganancias patrimoniales obtenidas de la transmisión de los inmuebles propiedad del recurrente que fueron aportados a una entidad, así como en la posibilidad de deducir los gastos asociados a dichos inmuebles por formar parte de la actividad empresarial.

Los órganos administrativos, determinan que los inmuebles de los que era titular el contribuyente no estaban afectos a su actividad económica en base a que estos fueron adquiridos en el año 2004, siendo alquilados en 2009 cuando ya no eran de su titularidad. Por tanto, desde el momento de su adquisición hasta la fecha en que se aportaron a la sociedad en 2006, estos inmuebles no fueron objeto de arrendamiento. Adicionalmente, se expone que el contribuyente se encontraba dado de alta en el IAE de la actividad económica de arrendamiento de locales industriales, lo cual confirma que la actividad que desarrollaba no consistía en el arrendamiento de viviendas.

Por su parte, el recurrente considera probada la intención de destinar los inmuebles a la actividad de arrendamiento argumentando que dichos inmuebles se adquirieron con tal fin y se realizaron obras de ejecución en estos para ello. Además, el recurrente con el fin de probar este extremo aporta documentación que contiene las declaraciones de dos agentes de propiedad inmobiliaria a los que encomendó la gestión del alquiler.

No obstante lo anterior, la AN determina que esta información y declaraciones resultan insuficientes para acreditar la intención del contribuyente de arrendar las viviendas. Respecto a los gastos no reconocidos como deducibles asociados a los inmuebles, la Audiencia Nacional considera inesperado que el recurrente alegue por primera vez en el ámbito judicial que dichos gastos corresponden a obras de rehabilitación, y subraya que, durante el procedimiento económico-administrativo, la parte recurrente presentó documentación justificativa de gastos cuyo total no se correspondía con la cantidad íntegra que pretendía deducir.

En conclusión, la AN desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto determinando que los inmuebles que el recurrente transmitió a la entidad no estaban afectos a una actividad económica y que por tanto debía tributar por las ganancias patrimoniales generadas en la transmisión de estos. Por otra parte, en relación con los gastos deducibles, se determinó que la falta de facturas u otros medios de prueba que justificaran su existencia impedía la deducibilidad de los mismos.

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

Resolución del TEAC de 27 de mayo de 2024 (R.G. 03426/2021). El TEAC se pronuncia sobre el efecto de la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 96.2 del TRLIS en una aportación no dineraria realizada en el ejercicio 2011 acogida al régimen FEAC

En esta resolución el TEAC vuelve a pronunciarse sobre las consecuencias de la eliminación del régimen especial de neutralidad fiscal o régimen FEAC en una operación realizada en 2011 de aportación de participaciones sociales de una sociedad operativa a una *holding* de nueva creación, siendo de aplicación *ratione temporis* lo dispuesto en la cláusula antiabuso del artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDL 4/2004, "TRLIS"). En particular, el reclamante era titular del 99% de las participaciones sociales de XZ (sociedad operativa) y su esposa del 1% restante. XZ tenía importantes reservas y durante los ejercicios 2001-2010 no había repartido dividendos. Los cónyuges constituyeron en 2011 la entidad TW (holding) aportando la totalidad de las participaciones que ostentaban en XZ, calificándose la operación como un canje de valores acogido al régimen especial de neutralidad fiscal.

En el caso analizado por el TEAC en la reclamación 3426/2021 la Inspección regulariza, por un lado, el IRPF del ejercicio 2011 de las dos personas físicas que realizan la aportación de las participaciones sociales de la operativa a la *holding*, pues entendía que con la operación se generó una ganancia patrimonial por la que no tributaron al no resultar de aplicación el régimen FEAC. En paralelo, se inspeccionó el IS 2011-2013 de la sociedad holding determinando la improcedencia de la aplicación de régimen FEAC en aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 96.2 TRLIS, y calificaba a la *holding* como una mera tenedora de bienes. El TEAC dedica la mayor parte de su resolución (relativa al IRPF de la persona titular del 99% de las participaciones de la operativa) a analizar las circunstancias concurrentes antes y después de la aportación no dineraria (cumpliendo con el "examen global" que exige la jurisprudencia de este tipo de obligaciones), para analizar si conforme a nuestra jurisprudencia y doctrina europea, la operación poseía una motivación económica válida o se realizó con el único objetivo de obtener una ventaja fiscal.

Realizado dicho examen global, el TEAC trae a colación el resultado de las actuaciones inspectoras desarrolladas respecto del IS de la entidad holding y del IRPF de la cónyuge del reclamante (titular del 1% restante) para resolver la cuestión anterior. Las liquidaciones del IS de la holding e IRPF de la cónyuge fueron recurridas en vía contenciosa y confirmadas por el TSJ de la Comunidad Valenciana, el cual sentenció que no existieron motivos económicos válidos para la operación de canje de valores realizada, sino que obedeció a la persecución de un beneficio fiscal: el reparto de dividendos desde la operativa a la holding entre los años 2011 a 2015 por importe superior a tres millones de euros, beneficiado por la deducción por doble imposición de dividendos, y el disfrute personal por los socios persona física de dichos dividendos.

Conforme a lo anterior, el TEAC traslada para resolver la cuestión relativa al IRPF 2011 del reclamante titular del 99% de las participaciones aportadas las conclusiones del TSJ relativas al IS de la holding e IRPF de su cónyuge, considerando que la operación tuvo como principal objetivo lograr una ventaja fiscal abusiva, Por ello, **a su juicio, la inaplicación del régimen de neutralidad practicado por la Inspección era procedente, ex. art. 96.2 TRLIS.**

El reclamante, por su parte, sostenía en sus alegaciones a la REA que, si la ventaja fiscal era la deducción por doble imposición de dividendos, el acuerdo de liquidación exclusivamente debía eliminar esa ventaja, no la renta diferida en el IRPF, pues lo contrario vulneraría lo previsto en el actual artículo 89.2 LIS. Por el contrario, el TEAC resuelve atendiendo a que, *ratione temporis* (2011), era de aplicación el art. 96.2 TRLIS en lugar del 89.2 LIS, siendo la consecuencia de la aplicación de la cláusula antiabuso del TRLIS la inaplicación total del régimen, y no la eliminación de la ventaja fiscal a la que responde la redacción del art. 89.2 LIS.

Con todo lo anterior, el TEAC establece el siguiente criterio: *“En los casos en los que resulte aplicable ratione temporis el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, la consecuencia de la aplicación de la cláusula antiabuso prevista en su artículo 96.2 (por haber apreciado que la operación acogida al régimen especial FEAC tenía como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal) es la que contempla de modo claro el precepto: “no se aplicará el régimen”, lo que sólo puede suponer la inaplicación total del régimen especial, debiendo acudir a las reglas generales del impuesto.”* Así, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37.3 LIRPF, considera procedente regularizar la situación tributaria del IRPF del reclamante imputándole en la base imponible del ahorro las ganancias patrimoniales calculadas conforme a la regla especial de valoración prevista en el artículo 37.1.d) LIRPF.

El criterio anterior es discutible por cuanto la modificación efectuada de la cláusula antiabuso con la redacción del 89.2 LIS, conforme a la cual se permite la inaplicación parcial del régimen y señala que los efectos de la aplicación de la cláusula antiabuso serán exclusivamente la eliminación de los efectos de la ventaja fiscal, se efectuó con el fin de adaptarse a la doctrina del TJUE que, aun en supuestos en los que resulte de aplicación *ratione temporis* la normativa anterior, debe ser respetada y aplicada.

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

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de mayo de 2024, relativa al año que se ha de tomar en consideración para la comprobación del cumplimiento del requisito de principal fuente de renta, a efectos de la aplicación de la reducción en la base imponible del ISD por adquisición de empresa familiar agrícola

En la Resolución 00/04170/2021/00/01, de 30 de mayo de 2024, el TEAC resuelve una controversia relativa a la aplicación de la reducción en la base imponible del ISD en la sucesión de participaciones en una empresa familiar agrícola.

Concretamente, en 2010 se presentaron por parte de la reclamante declaración y autoliquidaciones del ISD devengado por la herencia obtenida como consecuencia del fallecimiento de su esposo -en el mes de agosto de 2009-, aplicando en dichas autoliquidaciones, entre otras, reducción por adquisición de fincas rústicas y otros bienes afectos a la actividad del causante.

Iniciadas actuaciones inspectoras, se levantaron actas de disconformidad y se dictaron acuerdos de liquidación denegando la aplicación de la citada reducción, contra los que se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía, el cual denegó igualmente la aplicación de la reducción, alegando que, si bien sí se cumplía el requisito del ejercicio por parte del causante de desarrollo de la actividad de manera personal, habitual y directa, no quedaba acreditado que los

rendimientos procedentes de esta actividad constituyesen la principal fuente de renta, pues estos eran inferiores al 50% de la base imponible del IRPF del ejercicio 2009 - año del fallecimiento del causante-

No obstante, la recurrente alega la procedencia de la aplicación de la reducción por cumplir con el requisito de la principal fuente de renta, en la medida en que la declaración de la renta correspondiente al ejercicio 2008 -cuya presentación concluyó en junio de 2009-, se constata que la actividad agrícola realizada hasta la fecha de la muerte del causante era la actividad que generaba su principal fuente de renta, información que la administración y el TEAR no llegan a entrar a valorar, tomando como referencia únicamente los resultados del ejercicio incompleto del 2009. En este sentido, interpone recurso de alzada contra el TEAC.

El TEAC resuelve apoyándose en jurisprudencia del TS (Sentencia de 19 de noviembre de 2020, recurso nº 1566/2020), que determina que, si bien la regla general a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el causante constituye su principal fuente de renta en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley del ISD es la de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad en el año del fallecimiento, y, por ende, del devengo del ISD, la misma puede ser matizada cuando concurren circunstancias excepcionales como “(i) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y (ii) que quede suficientemente acreditado que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante, en cuyo caso, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al fallecimiento”.

Por ende, concluye el TEAC para el supuesto objeto de controversia que, en aplicación de la excepción expuesta, en la medida en que (i) la actividad económica ejercida por el causante produce solo rendimientos a partir del segundo semestre del año, y (ii) ha quedado suficientemente acreditado que en el ejercicio inmediatamente anterior a su fallecimiento -i.e. 2008-, los rendimientos netos de la actividad económica declarados fueron superiores al 50% de la base imponible del IRPF, suponiendo por tanto tal actividad su principal fuente de renta, procede estimar el derecho de la recurrente a la aplicación del referido beneficio fiscal.

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

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 05256/2023 de 24 de junio 2024. Impuesto sobre Sociedades. El TEAC determina la calificación que se ha de otorgar, a efectos fiscales, a las aportaciones recibidas por la del Ayuntamiento en concepto de subvención: ingresos o aportaciones de socios. Reiteración de criterio

En la presente resolución, el TEAC se pronuncia acerca de la calificación fiscal que corresponde a las aportaciones concedidas por un Ayuntamiento a una sociedad, que presta el servicio de transporte urbano, en concepto de subvención. La controversia radica en establecer si tales aportaciones deben considerarse como transferencias enfocadas a financiar actividades concretas de la sociedad y, en consecuencia, tratarse como ingresos, o si, por el contrario, su propósito es sufragar déficits de explotación o gastos generales de funcionamiento que carecen de una destinación específica y deben considerarse como aportaciones de socios.

El contribuyente, apoyándose en el primer párrafo del apartado segundo de la NRV 18ª, considera que las aportaciones no estaban vinculadas a una actividad concreta, sino que se destinaban a compensar un déficit patrimonial y, por tanto, no debían registrarse como ingresos. No obstante, el TEAC rechaza este argumento y, siguiendo el criterio manifestado en su resolución de 22 febrero de 2024 (RG 5251-2021) y lo dispuesto en el segundo párrafo de la NRV 18ª, determina que las subvenciones recibidas sí deben clasificarse como ingresos, puesto que estaban explícitamente destinadas a la financiación de un servicio público específico y de interés general, como es el transporte urbano.

Adicionalmente, el tribunal apunta que el propio Ayuntamiento había catalogado estas aportaciones como "transferencias corrientes" en sus presupuestos, lo que apoya la interpretación de que los fondos se asignaron a la financiación específica de la actividad de transporte y no a la cobertura de pérdidas generales.

A resultas de lo anterior, el TEAC acuerda confirmar la calificación de estas aportaciones como ingresos sujetos al IS en lugar de como aportaciones del socio para compensar pérdidas, y desestima las pretensiones del contribuyente, reafirmando que las cantidades recibidas por la entidad deben incrementar la base imponible en los ejercicios objeto de comprobación.

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

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 8641/2022 de 24 de junio de 2024. IRPF. Impuesto sobre Sociedades. Imputación temporal de operaciones a plazos.

En la presente Resolución, el TEAC se pronuncia sobre el recurso de alzada presentado por la entidad recurrente contra una liquidación emitida por la AEAT relacionada con el IS correspondiente a los ejercicios 2015 a 2018. La cuestión central gira en torno a la imputación temporal de rentas derivadas de operaciones a plazos en el IS.

La entidad recurrente transmitió las participaciones de una de sus entidades participadas en el ejercicio 2014, acogiéndose dicha transmisión al régimen de operaciones a plazos prevista en el artículo 19.4 del TRLIS.

En la autoliquidación del IS de dicho ejercicio, la entidad recurrente realizó un ajuste negativo a la base imponible por el importe del beneficio diferido, dado que se había pactado un precio aplazado en un periodo máximo de 12 años.

En el ejercicio 2015, la entidad recurrente transmite el crédito mediante una aportación no dineraria por la suscripción de participaciones de otras sociedades, lo cual supuso la extinción del crédito. Considera el interesado que no se ha producido una operación a plazos y que, por ello, la imputación del beneficio correspondiente a la venta de las participaciones debe imputarse al periodo impositivo 2014, el cual se encuentra prescrito en el momento de iniciarse el procedimiento inspector.

Entiende el interesado que el incumplimiento de la condición de un año de duración de los contratos a plazos o con precio aplazado, supone una modificación del contrato inicial, mientras que la Inspección sostiene que se trata de contratos independientes, de modo que las condiciones jurídicas del segundo no modifican la naturaleza del primero, sin perjuicio de los efectos que pudiera producir en el mismo, como es en este caso, la extinción del crédito.

El TEAC considera que el hecho de que se produzca un cobro anticipado bien sea por la cantidad total o parcial, no supone una modificación de la operación a plazos, estando además esta circunstancia prevista en el artículo 19.4 del TRLIS.

Además, el hecho de que dicho cobro anticipado se produzca en un periodo inferior a un año no supone una modificación de la calificación de la operación, lo cual ocasionaría un instrumento para eludir la tributación de determinadas rentas, como ocurriría en el caso que aquí se analiza.

Por tanto, el TEAC desestima el recurso del interesado y confirma la resolución impugnada.

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

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, número 8685/2023, de 19 de julio de 2024. IRPF. Art 7p) LIRPF. Determinación de la forma de cálculo proporcional de los rendimientos devengados durante los días de estancia en el extranjero que no se corresponden con retribuciones específicas. Unificación de criterio

El TEAC se pronuncia sobre la aplicación del cómputo proporcional previsto para los rendimientos no específicos, cuya forma de cálculo se desarrolla en el apartado segundo del artículo 6 del Reglamento del IRPF.

En concreto, dos son las cuestiones que el Tribunal resuelve en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Por un lado, si el artículo 6.2 RIRPF, exige, en todo caso, realizar el cálculo proporcional de los rendimientos no específicos dividiendo entre 365 días del año o, si por el contrario, debe atenderse al tiempo de duración del contrato en virtud del cual se han realizado los desplazamientos al extranjero. Y, por otro lado, si se debe calcular de forma agregada la exención considerando la totalidad de rendimientos percibidos en el período impositivo, con independencia de que procedan de más de un pagador.

En este sentido, el TEAC establece que, a efectos de realizar el cálculo proporcional de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, se tomará en el denominador:

- ▶ El número total de días del año, en el caso de que durante todo el año natural haya existido relación de ajenidad con el pagador de los citados rendimientos.
- ▶ En caso contrario, se deberá atender al tiempo de prestación del servicio con el citado pagador durante el período impositivo analizado.

Adicionalmente, establece que, en caso de que el contribuyente hubiera mantenido dos o más relaciones de dependencia o ajenidad en el período impositivo, el cálculo de la exención correspondiente a las retribuciones no específicas se realizará de manera individualizada para cada uno de los pagadores en cuya relación de dependencia se haya producido desplazamiento al extranjero, teniendo en cuenta las retribuciones por él abonadas y el tiempo de vigencia, en cada período impositivo, de cada relación de dependencia o ajenidad, sin perjuicio de la aplicación agregada del límite de 60.100 euros.

Para mayor detalle nos remitimos a la [Alerta Informativa](#) sobre el contenido de la Resolución. Asimismo, puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).

Consultas DGT

Consulta vinculante de la DGT V0026-24, de 13 de febrero de 2024. Acceso y alcance a la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP en relación con las participaciones mantenidas en una entidad que, a su vez, participa en un Irish Collective Asset-Management Vehicle (ICAV)

El consultante, residente fiscal en España y titular del 100% de una sociedad que no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario (entidad A), se plantea la posibilidad de que dicha entidad adquiera acciones equivalentes al 5% del capital social de una entidad irlandesa (entidad B) bajo el tipo societario de "Irish Collective Asset-Management Vehicle (ICAV)".

En concreto, la política de inversión de la entidad B consiste en el otorgamiento de financiación a sociedades terceras no vinculadas mediante préstamos a largo plazo que serán remunerados según condiciones de mercado, delegando la gestión en una entidad gestora constituida conforme a legislación española.

En este sentido, el consultante plantea si la entidad B puede considerarse como una entidad que no gestiona un patrimonio mobiliario a efectos de aplicar la exención en el IP, y si los préstamos concedidos por la entidad B, y su tesorería transitoria, constituirían activos necesarios para su actividad. Finalmente, plantea si la gestión delegada en una entidad gestora condiciona la respuesta a estas cuestiones.

En su contestación a la primera de las cuestiones planteadas, la DGT parte del hecho de que, para acceder a la citada exención, la entidad A no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

A estos efectos, la DGT determina que desde el punto de vista de la calificación de la actividad de la entidad A como de gestión o no de un patrimonio, no se computarán las participaciones que tenga en la entidad B, en la medida en que supongan, al menos, un 5% de los derechos de voto, siempre que se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, se disponga de medios materiales y personales suficientes, y la entidad B, a su vez, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Por su parte, la consideración de la actividad de la entidad B como actividad económica dependerá de si cumple, o no, con los requisitos de ordenación de medios

de producción y recursos humanos para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En lo que respecta al alcance de la exención relativa a las participaciones que ostenta el consultante en la entidad A, se debe establecer cuáles son los activos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial, aplicando las mismas reglas para valorar las participaciones en entidad B. En este sentido, la DGT señala que aquellos activos de la entidad B consistentes en los derechos de crédito derivados de la concesión de préstamos, así como la tesorería transitoria, podrían considerarse afectos a la actividad siempre que sean necesarios para la obtención de rendimientos de la misma.

Finalmente, en lo que respecta a la incidencia que pueda tener el hecho de que la entidad B delegue su gestión en una entidad gestora, la DGT considera que se trata de una cuestión fáctica de cómo el órgano gestor determine que esta cuestión incide en la necesidad de la entidad de disponer medios propios para realizar su actividad y la consideración de sus activos como necesarios para el desarrollo de la misma.

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

Consulta vinculante de la DGT V0323-24, de 5 de marzo de 2024. Alcance de la obligación real de la tributación en el ISD de un residente fiscal en Egipto, el cual va a heredar dos carteras de inversión en valores de entidades no residentes que están bajo la custodia y en depósito de una entidad financiera española

El primo del padre del consultante, residente fiscal en Egipto, falleció dejando como heredero universal al consultante. De acuerdo con la información facilitada, forman parte de la masa hereditaria dos carteras de inversión a nombre del fallecido en valores de entidades no residentes. La gestión de estas carteras por la entidad financiera española está formalizada a través de contratos de custodia y administración de instrumentos financieros.

La cuestión planteada versa sobre el alcance de la obligación real de contribuir establecido en el artículo 7 de la LISD, en concreto, si las carteras de inversión a nombre del fallecido en valores de entidades no residentes deben entenderse situadas en España por el hecho de estar bajo la custodia y en depósito de una entidad financiera española.

A estos efectos, la DGT concluye que la obligación real de contribuir a la que se refiere el artículo mencionado no sólo alcanza a los títulos valores y participaciones emitidos por entidades o establecimientos situados en España, sino también a los emitidos por entidades no residentes que estén depositados en oficinas de bancos y otras entidades financieras sitas en España, precisamente por estar situados en territorio español.

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

Consultas vinculantes de la DGT V1181-24, de 23 de mayo y V1436-24, de 14 de junio de 2024. Deducibilidad de rentas negativas por la liquidación de entidades participadas en el IS

En primer lugar, en el caso de la Consulta V1181-24, la entidad consultante era titular del 100% de las participaciones de la entidad X1, la cual, al cierre de 2021, se encontraba en causa de disolución. Para intentar subsanar esta situación, en enero de 2022, la entidad consultante realizó una aportación al patrimonio neto de X1

mediante una compensación de créditos. Sin embargo, a pesar de esta aportación, su patrimonio neto se seguía encontrando por debajo de la cifra del capital social, por lo que se decidió su disolución y liquidación, lo que generará una pérdida para X. Así pues, se plantea si la renta negativa generada por la disolución de esta entidad participada es fiscalmente deducible.

Por otro lado, en la Consulta V1436-24 la sociedad X, integrante del Grupo A y especializada en juegos de azar online en España, intentó expandirse en 2018 creando dos filiales en Malta, X1 y X2. X1 se estableció como el núcleo operativo para el juego online del grupo, y X2 adquirió la licencia para operar en los mercados no regulados. Sin embargo, las dificultades para desarrollar el negocio y la gestión desde Malta hicieron inviable el proyecto, lo que obligó a centralizar la gestión en España. Ante la falta de viabilidad, el grupo A decidió liquidar X1 y X2 para finales de 2023. Por ello, se ha registrado una corrección al coste de adquisición de la participación en X1 y X2, consideradas como fiscalmente no deducibles en el IS de la entidad X. Al igual que en el caso anterior, la liquidación supondrá una pérdida definitiva, calculada como la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de la participación.

En ambas consultas se plantea la posible deducibilidad de la eventual pérdida puesta de manifiesto como consecuencia de la liquidación de las entidades descritas.

La DGT, basándose en el artículo 21.8 de la LIS, confirma que las rentas negativas generadas por la extinción de entidades participadas serán deducibles, siempre que la disolución no se considere una operación de reestructuración. En este caso, dado que no se trata de una reestructuración, la renta negativa derivada de la extinción será deducible en el ejercicio en el que se produzca dicha extinción.

La cuantificación de esta pérdida se calculará como la diferencia entre el valor de mercado de los activos recibidos y el valor fiscal de la participación anulada en las entidades participadas, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 17.8 de la LIS; valor fiscal que deberá determinarse tomando en consideración lo dispuesto en la DT16^a de la LIS. Es en este punto dónde ambas consultas señalan que el apartado tercero de dicha DT16^a ha sido anulado por la sentencia del TC 11/2024, de 18 de enero.

Finalmente, se indica que la renta negativa no se verá minorada, siempre que no se hayan distribuido dividendos por parte de las entidades participadas en los diez años anteriores a su disolución.

Puedes acceder a las consultas a través del siguiente enlace: [V1181-24](#) y [V1436-24](#).

Consulta vinculante de la DGT V1180-24, de 23 de mayo de 2024. La DGT se pronuncia sobre la posibilidad de provisionar una apropiación indebida en los estados financieros y considerarla deducible fiscalmente en el IS

La sociedad consultante, que se dedica a la producción de energía eléctrica a través de placas fotovoltaicas y cuyo capital social está íntegramente constituido por accionistas extranjeros, se enfrenta a una situación compleja tras haber otorgado plenos poderes a una empresa local para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y contables en España. Tras ser objeto de inspecciones fiscales y detectar irregularidades en su gestión interna, la sociedad descubre que la entidad con plenos poderes ha actuado de manera negligente y desleal, resultando en importantes cuotas e intereses a pagar al fisco, además de una posible apropiación indebida de fondos.

La sociedad presenta declaraciones complementarias para los ejercicios afectados y reformula sus estados financieros. Además, interpone querrela por varios delitos, incluyendo administración desleal y apropiación indebida, que ha sido admitida a trámite.

Ante esta situación, la sociedad plantea si puede provisionar en sus estados financieros la supuesta apropiación indebida y considerarla fiscalmente deducible en IS, con la posibilidad de corregir la provisión una vez concluido el procedimiento penal. Además, se plantea si las sanciones y recargos firmes, que son consecuencia de la actuación desleal del representante y de la regularización practicada, pueden ser considerados como deducibles fiscalmente, también con la posibilidad de corregir la provisión tras la resolución judicial del procedimiento penal.

La DGT con base en el informe emitido por el ICAC tras solicitud expresa y teniendo en cuenta el principio de prudencia del Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC, señala que los gastos deben registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se incurren. En el caso de la apropiación indebida, si se detecta en el ejercicio en que ocurre, la sociedad debe contabilizar la pérdida, utilizando la cuenta 678 "Gastos excepcionales", y corregir los saldos de la cuenta corriente afectada.

Si la pérdida se detecta en un ejercicio posterior, el reconocimiento de la deuda y la baja del activo deberían realizarse con cargo a una cuenta de reservas, corrigiendo así los errores de acuerdo con la NRV 22ª del PGC. Fiscalmente, si el ajuste acumulado de las variaciones de activos y pasivos se hubiera efectuado con cargo a una partida de reservas, resultaría de aplicación lo establecido en el artículo 11.3 de la LIS.

La DGT aclara que cualquier gasto contable será fiscalmente deducible siempre que cumpla con las condiciones de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y no esté expresamente excluido como deducible por la normativa del IS.

En cuanto a las sanciones y recargos, el artículo 15.c) de la LIS establece que no son fiscalmente deducibles. Por lo tanto, la sociedad debe practicar un ajuste extracontable positivo en el periodo impositivo en que se haya registrado contablemente el gasto correspondiente a estos conceptos.

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

Consulta vinculante de la DGT V1222-24, de 28 de mayo de 2024. Tributación de una serie de operaciones relacionadas con un contrato de arrendamiento con opción de compra de una nave industrial

La sociedad consultante plantea varias cuestiones relacionadas con la operación de arrendamiento con opción de compra de una nave industrial, que ahora se pretende convertir en una operación de leasing con una entidad financiera designada por el arrendatario, sin formalizar una cesión de la opción de compra.

La DGT con base en el informe emitido por el ICAC tras solicitud expresa, va dando respuesta a cada una de las cuestiones planteadas.

Sobre si la adquisición de la nave por el actual arrendatario-optante mediante la firma de una operación de leasing con una entidad financiera se considera cesión del contrato de opción de compra, la DGT entiende que la operación propuesta no se

considera una cesión del contrato de opción de compra. Además, el cambio en la entidad compradora en las condiciones citadas no representa una operación sujeta a tributación en el IS. El ICAC, en su informe, señala que la clasificación del contrato como arrendamiento operativo o financiero debe realizarse al inicio del mismo y que un cambio posterior en la estimación sobre el ejercicio de la opción de compra no altera la clasificación contable del arrendamiento.

Sobre si las cantidades ya entregadas por el arrendatario durante el arrendamiento que tienen la consideración de cantidad recibida a cuenta del precio por la consultante a la firma de la escritura pública deberían considerarse menor valor de transmisión a efectos del cálculo de la ganancia a imputar en el IS, la DGT, de acuerdo con el informe del ICAC y los artículos 10.3 y 11 de la LIS, entiende que las cantidades entregadas por el arrendatario durante el arrendamiento que se consideran recibidas a cuenta del precio por la consultante a la firma de la escritura pública deben considerarse menor valor de transmisión a efectos del cálculo de la ganancia en el IS. Además, añade el ICAC, en su informe que las cantidades abonadas durante la vigencia del contrato de arrendamiento son ingresos de los ejercicios en los que se hubieran devengado y, por tanto, minorarán el beneficio obtenido por la venta del activo arrendado.

Sobre si la consultante debe rectificar las declaraciones del IS en los que se han imputado como ingresos las cantidades percibidas en concepto de arrendamiento, la DGT, siguiendo lo establecido en el artículo 11.3.2º de la LIS, entiende que no es necesario ya que con el ejercicio de la opción de compra pasan a considerarse pago a cuenta del precio de compraventa pactado.

Sobre si la retención de esta cantidad pudiera considerarse como un reintegro al arrendatario de las cantidades abonadas y, en este caso, si el reintegro de dicha cantidad se consideraría una operación sujeta al IVA, la DGT, con base en los artículos 4 y 5 de la LIVA, entiende que la retención de la cantidad no se considera un reintegro al arrendatario de las cantidades abonadas y, por tanto, no se considera una operación sujeta al IVA.

Sobre si la transmisión de la nave industrial a la entidad financiera tiene la consideración de segunda transmisión y, por tanto, sujeta pero exenta al IVA, la DGT, de acuerdo con el artículo 20.Uno.22º de la LIVA, entiende que la transmisión de la nave industrial a la entidad financiera se considera una segunda transmisión y, por tanto, está sujeta pero exenta al IVA. Existe la posibilidad de renunciar a la exención y, en tal caso, se produciría la inversión del sujeto pasivo del IVA, de acuerdo con el artículo 84.Uno.2ºe) de la LIVA.

Finalmente, en relación al supuesto anterior, respecto de las cantidades abonadas en concepto de renta durante el arrendamiento y sobre los cuales se ha repercutido el IVA, si esta cuota tributaria tendría la consideración de ingreso indebido o se tendría que emitir una factura rectificativa por la consultante por estas cantidades, la DGT, siguiendo lo establecido en los artículos 78 y 80 de la LIVA, entiende que no resulta procedente la modificación de las cuotas del IVA originariamente devengadas en la constitución del derecho de opción de compra ni en las rentas arrendaticias, ya que constituyen prestaciones de servicios independientes de la entrega de la edificación y no deben ser objeto de rectificación en caso de que se ejecute la opción.

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

**Consulta vinculante de la DGT V1242-24, de 30 de mayo de 2024.
La DGT se pronuncia sobre si la renta que pueda derivarse del
laudo arbitral, en relación con la expropiación de una filial
extranjera, se considera una renta derivada de la transmisión de
participaciones en el sentido del artículo 21.3 de la LIS**

La entidad consultante, una sociedad limitada española que gestiona y administra valores de entidades no residentes, se cuestiona si la renta que podría recibir como resultado de un laudo arbitral por la expropiación de su participación en una filial venezolana se considera una renta derivada de la transmisión de participaciones y, por tanto, podría beneficiarse de la exención prevista en el artículo 21 de la LIS. La entidad consultante cumple con los requisitos para acogerse al régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros y espera que el laudo arbitral resulte en una compensación que exceda el coste de adquisición de las acciones expropiadas, generando una renta positiva.

La DGT, tras solicitar un informe al ICAC, establece que la baja de un activo expropiado se reconoce cuando se produce la puesta a disposición mediante la firma del acta de consignación del precio y ocupación. La baja se registra por la diferencia entre la indemnización recibida y el valor contable del bien expropiado. Si la empresa recibe un depósito previo a cuenta del justiprecio, debe contabilizar la entrada de tesorería y un pasivo por el anticipo recibido.

La DGT señala que la entidad consultante debería haber reclasificado su cartera a la categoría de "Activos financieros disponibles para la venta" como instrumentos de patrimonio neto, de acuerdo con la NRV 9ª del PGC. Si posteriormente se percibe una compensación económica por el laudo arbitral, se reconocerá el correspondiente resultado.

En cuanto a la aplicación de la exención del artículo 21 de la LIS, la DGT indica que la renta positiva obtenida en la transmisión de las participaciones estará exenta siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de dicho artículo, no se den las circunstancias del artículo 21.4, y no se incurra en los supuestos del apartado 5.

Para aplicar la exención, se deben cumplir los requisitos de participación significativa y período de tenencia establecidos en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 el día de la transmisión. Además, el requisito de la letra b) del mismo apartado debe cumplirse en todos los ejercicios de tenencia de la participación.

La DGT concluye que si se cumplen los requisitos mencionados, la entidad consultante podrá aplicar la exención del artículo 21 de la LIS respecto de las rentas obtenidas por la transmisión de sus participaciones en la sociedad venezolana. La renta positiva obtenida que quedará exenta se reducirá en un 5% en concepto de gastos de gestión, según el artículo 21.10 de la LIS.

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

Consulta Vinculante de la DGT V1245-24 de 30 de mayo de 2024. Obligación de practicar retención en el caso en que el accionista, persona jurídica, opta por enajenar los derechos de asignación gratuita en el mercado o por recibir efectivo de la sociedad

La presente consulta amplía la respuesta obtenida por el contribuyente mediante la consulta V1809-20, de 8 de junio de 2020.

La entidad consultante cuenta con un sistema de retribución (*scrip dividend*) que consiste en el acuerdo de una ampliación de capital social con emisión de nuevas acciones por parte de la sociedad, haciendo entrega de derechos de asignación gratuita a sus accionistas, pudiendo optar por: i) recibir acciones totalmente liberadas de la consultante, ii) vender sus derechos a la propia consultante, por un precio previamente fijado, o iii) vender los derechos al precio vigente en cada momento en el mercado.

En este contexto, la consultante desea conocer si debe practicar retención o ingreso a cuenta en el caso en que el accionista, persona jurídica afectada por la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 (en adelante, “la Resolución”) y que no se encuentre en ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 61 del RIS, opte por enajenar los derechos de asignación gratuita en el mercado o por recibir efectivo de la sociedad, en el caso de que la ampliación de capital se realice contra reservas correspondientes a beneficios no distribuidos.

En primer lugar, en relación con el tratamiento contable, el accionista contabilizará un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero. Si el inversor decide ejecutar sus derechos recibiendo acciones, los valores recibidos se contabilizarán por su valor razonable. En su caso, la diferencia entre el importe recibido por la enajenación de los derechos en el mercado o el valor razonable de las acciones recibidas de la sociedad, y el valor en libros del derecho de cobro se reconocerá como un resultado financiero.

Por otro lado, desde la perspectiva de la sociedad emisora, la contabilización se realiza como cualquier reparto de beneficios porque la sociedad asume el compromiso de entrega de efectivo. En el supuesto de que los socios no opten por recibir efectivo, la operación se corresponde con un aumento de capital por compensación de deuda.

En este sentido, la DGT concluye que el tratamiento fiscal en el IS para los socios de la entidad que perciban los derechos de asignación será el correspondiente a los dividendos en los tres casos, lo cual permitiría la aplicación de la exención del artículo 21 de la LIS. No obstante, en la presente consulta se parte del supuesto de que los socios personas jurídicas no cumplen con los requisitos del citado artículo.

Por lo que respecta a la obligación de retención:

- ▶ En el caso de que se opte por la enajenación en el mercado de los derechos de asignación, ni los dividendos ni la renta obtenida por la diferencia entre el importe percibido y el valor fiscal, tendrán la consideración de rentas sometidas a retención del IS (entre otras, V1358-20, V1357-20 y V2468-20).

- ▶ En caso de optar por enajenar los derechos de asignación gratuita a la propia consultante, el ingreso que deban integrar tales socios en la base imponible quedará sometido a retención (entre otras, V2468-20).

Puedes acceder a la consulta a través del siguiente [enlace](#):

Consulta vinculante de la DGT V1470-24, de 18 de junio de 2024, Tratamiento fiscal de un instrumento financiero compuesto

La consultante, una entidad perteneciente al Grupo X del sector de telecomunicaciones, tiene la intención de emitir un instrumento financiero compuesto (Obligaciones Convertibles) para adquirir liquidez. Este instrumento, desde una perspectiva contable, combina un componente de pasivo financiero y un componente de patrimonio neto no representativo del capital social. Las Obligaciones Convertibles se emitirán con un valor nominal de 100.000 euros cada una, con un importe total de financiación previsto de doscientos millones de euros, y tendrán un tipo de interés fijo y variable asociado. El vencimiento se producirá a los 72 meses desde la fecha de suscripción, y pueden ser liquidadas mediante conversión en acciones de la consultante o reembolso en efectivo.

La consultante plantea varias cuestiones relacionadas con el tratamiento fiscal de las operaciones asociadas a este instrumento financiero a lo largo de su vida.

En primer lugar, se plantea si los gastos asociados en el momento de la emisión del Instrumento que disminuyen el componente de patrimonio neto tienen la calificación de gasto deducible. La DGT entiende que, de acuerdo con la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 y los artículos 15.a) y 21 de la LIS, la calificación mercantil del instrumento financiero como pasivo es la que debe primar para fines fiscales. Por tanto, los gastos de emisión de las obligaciones convertibles deben ser tratados en su totalidad como gastos de emisión de un pasivo financiero, y serán deducibles a medida que se vayan devengando según el criterio de coste amortizado.

Sobre si el total de los intereses devengados durante la vida del Instrumento son deducibles para el emisor, la DGT entiende que los intereses devengados, reflejados en la cuenta de gasto financiero, son deducibles para el emisor del Instrumento y deben integrarse en la base imponible del IS, sujetos a la limitación del artículo 16 de la LIS. Se hace referencia a la Resolución de 16 de julio de 2012 para la interpretación de los gastos financieros en el cómputo del gasto financiero neto.

Finalmente, la consultante se pregunta si podría tener alguna implicación fiscal específica la extinción del Instrumento mediante reembolso, conversión o recompra anticipada.

La DGT aclara que si el reembolso del Instrumento sin conversión genera ingreso o gasto relevante fiscalmente, al tratarse el instrumento íntegramente como pasivo, la baja del componente de patrimonio neto contra reservas no generará ingreso ni gasto con relevancia fiscal. No obstante, si la recompra anticipada del Instrumento genera una renta imputable en la base imponible del emisor, la renta positiva o negativa derivada se reconocerá en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y formará parte de la base imponible del emisor según el artículo 10.3 de la LIS, excluyendo la consideración de gasto financiero o ingreso financiero a efectos de lo dispuesto en el artículo 16 de la LIS.

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

Consulta vinculante de la DGT V1543-24, de 24 de junio de 2024. Compensación de BINs preconsolidadas generadas por una entidad que se disuelve

El supuesto de hecho de la consulta consiste en confirmar si en el período impositivo de su extinción, una sociedad dependiente de un grupo de consolidación fiscal puede compensar su base imponible positiva previa con bases imponibles negativas preconsolidadas, sin más limitación que el importe de dicha base imponible individual.

La consultante A es la dominante de un Grupo de Consolidación Fiscal formado entre otras, por las entidades B y C (ambas participadas indirectamente al 100% por A). Dicho Grupo se plantea la extinción de C, entidad que a la fecha de integración en el Grupo Fiscal poseía BINs que estaban pendientes de compensación.

La DGT concluye que, de acuerdo con una interpretación sistemática y razonable de la norma a efectos de la cuantificación del límite adicional a la compensación de BINs preconsolidadas previsto en el artículo 67.e) de la LIS, se debe tener en cuenta lo previsto en el artículo 26 de la LIS en relación con los límites aplicables en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad C. De este modo, a efectos de determinar el referido límite adicional, se tomarán en consideración tanto las BINs pre-consolidadas generadas por C, como las BINs generadas en el grupo a cuya formación hubiese contribuido C y cuya atribución se produzca por su extinción, de acuerdo con el artículo 74.1.b) 5º de la LIS.

Sin embargo, las BINs que se utilicen deberán estar dentro de los límites establecidos para el grupo fiscal.

Del mismo modo, en el caso de que en sede de C existieran tras su extinción BINs pre-consolidadas así como BINs generadas en el seno del Grupo Fiscal a cuya formación hubiese contribuido y que le hubiesen sido atribuidas con ocasión de su extinción, conforme a lo dispuesto en el referido artículo 74.1.b) 5º de la LIS, las mismas no podrán ser trasladadas al grupo fiscal, teniendo en cuenta que la operación de disolución con liquidación señalada determina que la entidad C deje de formar parte del grupo fiscal.

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

Consulta Vinculante de la DGT V1576-24, de 26 de junio de 2024. La entrega de acciones totalmente liberadas de la propia SOCIMI no cumple con el requisito de distribución de resultados del art. 6 de la LSOCIMI

La consultante es una entidad acogida desde el año 2018 al régimen de SOCIMI cuyos principales accionistas son personas físicas residentes en España.

El artículo 6 de la LSOCIMI, establece que estas entidades estarán obligadas a distribuir en forma de dividendos a sus accionistas el beneficio obtenido en el ejercicio, debiéndose acordar su distribución dentro de los 6 meses posteriores a la conclusión de cada ejercicio.

La consultante quiere conocer las implicaciones que tendría la sustitución de la distribución de dividendos dineraria por una operación en la que "se retribuyese" a sus accionistas mediante la entrega de acciones de la propia entidad (*scrip dividend*).

En este sentido, la DGT señala que es doctrina reiterada (V0346-14, V1125-14, V3308-14 o V0003-15) que la distribución de resultados es obligatoria y que puede realizarse en efectivo o en especie. Asimismo, se ha entendido cumplido el requisito de distribución de dividendos en caso de que la entidad acuerde la distribución de beneficios y de forma inmediatamente posterior, realice un aumento de capital (o un incremento de fondos propios con cargo a una cuenta de aportaciones de socios), suscribiendo el accionista dicha ampliación mediante la aportación del crédito surgido en el paso anterior. Ello se ha supeditado a que, como consecuencia de esta operación, el dividendo percibido en forma de acciones tenga la condición de ingreso en sede del accionista, es decir, que se califique fiscalmente como una distribución de dividendos, con independencia del tratamiento fiscal que tenga en su imposición personal.

Asimismo, en relación con el tratamiento a efectos del IRPF del *scrip dividend*, la V2468-20 establece que la entrega a los accionistas de acciones totalmente liberadas por la entidad consultante no comportará la obtención de renta para aquellos. No obstante, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. La fecha de adquisición de las acciones totalmente liberadas será la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

Por consiguiente, en la medida que, según doctrina de la DGT, la entrega a los accionistas personas físicas residentes en España de acciones totalmente liberadas por la entidad consultante no comportaría la obtención de ingreso o renta alguna para aquellos, la DGT concluye que la entidad consultante no cumpliría con el requisito de distribución de resultado previsto en el artículo 6 de la LSOCIMI.

Puedes acceder a las consultas a través del siguiente [enlace](#).

Consulta vinculante de la DGT V1718-24, de 11 de julio de 2024. Posibilidad de acreditar deducciones por investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) en un ejercicio posterior al de su generación

La DGT se ha pronunciado nuevamente sobre la posibilidad de acreditar deducciones generadas en ejercicios previos en una autoliquidación posterior. La entidad consultante generó deducciones por actividades de I+D+i en 2019 y 2020, detectadas en 2021, y no consignadas en las autoliquidaciones correspondientes. Teniendo en cuenta la doctrina vinculante en ese momento, la entidad consultante pretendía declarar dichas deducciones en la autoliquidación de 2021, sin necesidad de rectificar los ejercicios anteriores.

Sin embargo, con anterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de las autoliquidaciones del ejercicio 2021, la DGT modificó su criterio (consultas vinculantes V1510-22 y V1511-22 de 24 de junio de 2022). Este nuevo criterio, más restrictivo que el anterior, establecía que las deducciones por I+D+i deben ser consignadas en la autoliquidación del ejercicio de su generación para poder ser aplicadas posteriormente y, en caso de no estarlo, debe instarse la solicitud de rectificación de la misma en el plazo de prescripción.

Así las cosas, la entidad consultante, en el IS 2021, no aplicó las deducciones de I+D+i de 2019 y 2020, detectadas en 2021 y, actualmente no se ha instado ninguna rectificación de autoliquidación de los ejercicios 2019 y 2020.

La entidad consultante plantea, como consecuencia de la STS 1318/2023, de 24 de octubre de 2023 (Rec. 6519/2021), la posibilidad de consignar y/o aplicar las deducciones por I+D+i de 2019 y 2020, detectadas en 2021, en la autoliquidación del IS del 2023, sin necesidad de instar una solicitud de rectificación del IS de 2019 y 2020; y si es posible aplicar estas deducciones sin haberlas consignado previamente en los ejercicios en que se generaron.

A este respecto la DGT manifiesta que, sin perjuicio de la STS anteriormente mencionada, el criterio emitido en las consultas vinculantes del ejercicio 2022 se mantiene inalterado.

La DGT considera que no se encuentra vinculada por la STS, toda vez que esta, con base en el propio criterio previo de la DGT, resuelve un asunto que se refiere a ejercicios (2005-2009) en los cuales tal criterio permitía la consignación de las deducciones en ejercicios posteriores al de su generación. Asimismo, argumenta que el TS no resolvió de manera explícita la cuestión casacional planteada, al servirse del criterio de la DGT aplicable *ratione temporis*.

Por tanto, la DGT mantiene el cambio de criterio establecido en las consultas V1510-22 y V1511-22, y reitera que sólo podrán aplicarse las deducciones por I+D+i en caso de que se consignen en la autoliquidación del IS correspondiente al ejercicio en que se generaron (2019 y 2020), de forma que la única vía para acreditar deducciones que no hubiesen sido incluidas en dicha autoliquidación es instar la rectificación de la misma.

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

Consulta vinculante de la DGT V1742-24, de 15 de julio de 2024. IRPF. No procede aplicar la deducción por doble imposición internacional por el impuesto municipal italiano (IMU) soportado como consecuencia de la posesión de un bien inmueble en Italia por una persona física residente fiscal en España

El consultante, persona física residente fiscal en España, es propietario de un inmueble en Italia. En consecuencia, el consultante soporta en Italia un impuesto municipal denominado como “*Imposta municipale propria*” (por sus siglas en Italia, “IMU”).

El artículo 6 del CDI entre España e Italia establece que las rentas procedentes de bienes inmuebles pueden someterse a imposición tanto en Italia, por situarse el inmueble en dicho Estado, como en España, por ser el Estado de residencia del propietario del mismo.

Como el impuesto soportado en Italia grava la propiedad (y no la renta) de los bienes inmuebles, la DGT concluye que, a la luz del artículo 2 del CDI entre España e Italia, no se trata de un impuesto dentro del ámbito de aplicación del mismo y, por tanto, no resultarán de aplicación las normas establecidas para la eliminación de la doble imposición.

Por otro lado, la DGT determina que el consultante no tendrá derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional recogida en el artículo 80 de la LIRPF, en tanto en cuanto el IMU no tiene la condición de impuesto de naturaleza análoga al IRPF o al IRNR.

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

Consulta vinculante de la DGT V1824-24, de 31 de julio de 2024. Calificación y tributación de los pagos realizados por una sociedad española a una entidad holandesa por la prestación de servicios de "video bajo demanda" proporcionados por la entidad holandesa

La consultante es una entidad española que ofrece servicios de telecomunicaciones y televisión digital. En una de sus ofertas se incluye un servicio de "vídeo bajo demanda" proporcionado directamente por una entidad residente en Países Bajos (en adelante, la entidad holandesa) aunque el acceso se realiza a través de los sistemas de la consultante, siendo la entidad holandesa la que ha adquirido los derechos de propiedad intelectual necesarios para ofrecer dicho servicio.

La consultante indica que satisface una contraprestación a la entidad holandesa por cada cliente que contrata dicho servicio, basada en un porcentaje sobre el precio minorista que la entidad holandesa establece para sus productos.

Adicionalmente, la entidad holandesa prestará los siguientes servicios a la consultante:

- ▶ La entrega a la consultante por parte de la entidad B del hardware y la licencia de uso del software necesario para ello (para acceder y mostrar el servicio de la entidad B, crear puntos de acceso, etc.). En cualquier caso, la entidad B permite a la consultante usar su tecnología (de la entidad B) solo en lo que resulte necesario para que dicho producto pueda ser ofrecido a través del sistema de la consultante. De acuerdo con el escrito de consulta, la consultante no tendrá derecho alguno a editar o modificar el código fuente de la tecnología de la entidad B.
- ▶ La consultante y la entidad B se otorgan mutuamente el derecho de uso (se indica que gratuitamente) sobre sus marcas, con el solo propósito de llevar a cabo las obligaciones de promoción y marketing contempladas en el acuerdo.
- ▶ La entidad consultante tiene acceso a la interfaz del programa de la aplicación de búsqueda y descubrimiento de la entidad B.

Se cuestiona sobre cómo deben calificarse los pagos realizados a la entidad holandesa según el CDI entre España y Países Bajos.

La DGT determina que, tras analizar el CDI entre España y Países Bajos y los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE ("MCOCODE"), los pagos realizados a la entidad holandesa no se calificarían como cánones, ya que la entidad española no adquiere ningún derecho de contenido económico que define en el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (la consultante no adquiere el derecho para reproducir, distribuir, transformar o comunicar públicamente el contenido audiovisual ofrecido por la entidad holandesa). Por ende, dichos pagos deben considerarse beneficios empresariales que serán gravados en el Estado de residencia (Países Bajos), salvo que la empresa tenga un establecimiento permanente en el otro Estado.

Adicionalmente, la DGT analiza la calificación de otras prestaciones realizadas entre las entidades, como la cesión del derecho a usar las licencias de software y hardware por la entidad holandesa y, el derecho de uso de la marca de la entidad holandesa otorgado a la consultante. En este sentido, de acuerdo con los comentarios al MCOCODE y la observación formulada por España, la DGT indica que la contraprestación correspondiente a la cesión de licencias a la consultante para su

uso empresarial o profesional se calificaría como beneficios empresariales, en la medida en que el software sea estándar.

Por otro lado, la cesión de derechos de uso de marcas entre ambas entidades, aunque gratuita opera la presunción de onerosidad prevista en el artículo 12 TRLIRNR, podría considerarse como un canon, sin perjuicio de su posible carácter accesorio. Además, la DGT aclara que la puesta a disposición de interfaces de programación de aplicaciones de búsqueda y descubrimiento no se consideraría como cánones, siempre que no implique el suministro de información sobre ideas y principios que subyacen a un programa.

Así, la DGT concluye que la remuneración de las distintas prestaciones podría constituir un contrato mixto, donde si se identifica una prestación principal teniendo en cuenta todos los elementos del contrato, las prestaciones que tenga un carácter complementario o de escasa importancia generalmente recibirían el mismo tratamiento que la prestación principal. En el caso concreto, la DGT determina que la contraprestación principal es una prestación de servicios que debe regirse por el artículo 7 del Convenio España – Holanda (beneficios empresariales), por lo que el resto de las prestaciones pueden tener un carácter complementario o de escasa importancia en relación con la principal.

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

Consulta vinculante de la DGT V1825-24, de 31 de julio de 2024. Tributación de intereses obtenidos por una *Limited Liability Partnership* británica en España y su posible calificación como Entidad en Régimen de Atribución de Rentas

La consultante es una sociedad con residencia fiscal en Singapur y participada indirecta e íntegramente por el Ministerio de Finanzas de Singapur. La consultante posee el 100% de los derechos económicos de una entidad británica con forma de *Limited Liability Partnership* (en adelante, “UK LLP”).

La consultante indica que la UK LLP percibe intereses pagaderos por prestatarios españoles, y solicita aclaración sobre los siguientes: i) la naturaleza de la UK LLP a efectos fiscales españoles, en particular, si tiene la consideración como Entidad en Régimen de Atribución de Rentas (“ERAR”) constituida en el extranjero; y, ii) la tributación de los intereses obtenidos de prestatarios residentes en España.

La DGT analiza si la UK LLP puede ser considerada como una ERAR, lo que requiere una naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las ERAR constituidas de acuerdo con las leyes españolas. La DGT concluye que la UK LLP podría ser considerada como una ERAR a los efectos IRNR, a la luz de los criterios establecidos en la Resolución de 6 de febrero de 2020 para la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero.

En particular, UK LLP tiene personalidad jurídica, imputa sus resultados a los socios en proporción a sus aportaciones mediante un sistema de atribución de rentas y no está sujeta al impuesto sobre sociedades del Reino Unido por lo que debe ser considerada como ERAR.

En cuanto al régimen fiscal de los intereses percibidos por la UK LLP, la DGT determina lo siguiente:

- ▶ En primer lugar, la DGT considera que el Convenio para evitar la Doble Imposición (“CDI”) entre España y Reino Unido no es aplicable, dado que la UK LLP no está sujeta a imposición en Reino Unido y la consultante (participe del 100% de los derechos económicos de la UK LLP) no es residente en dicho Estado.

Dado que la consultante es residente fiscal en Singapur, la DGT considera que el CDI entre España y Singapur sí es aplicable por remisión a la normativa interna española (Artículo 39 TRLIRNR) ya que el CDI España – Singapur no tiene una cláusula que lidie con entidades transparentes y que permita su aplicación directa. En consecuencia, conforme a lo establecido en el artículo 11 de este convenio, los intereses pueden ser gravados en España, pero si la consultante es la beneficiaria efectiva, la imposición no puede superar el 5%, sin perjuicio de los mecanismos anti-abuso previstos en el Protocolo de este convenio y el artículo 7.1 del Instrumento multilateral para implementar las medidas relacionadas con los convenios fiscales para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

- ▶ Por otra parte, respecto a las exenciones del artículo 11.3 del CDI entre España y Singapur para entidades públicas, la DGT aclara que la exención prevista en la letra f) sería aplicable cuando el beneficiario efectivo de los intereses sea una institución que el Estado contratante posee total o mayoritariamente, según acuerden las autoridades competentes de España y Singapur (acuerdo que no se ha establecido a fecha de emisión de esta consulta). Adicionalmente, la DGT precisa que la aplicación de la exención de la letra g) requiere que se demuestre que el perceptor de los intereses es el beneficiario efectivo según lo establecido en el CDI entre España y Singapur, y que sea *Government of Singapore Investment Corporation Pte. Ltd.*, cuestión que no ha sido probada, por lo que la DGT no se pronuncia al respecto.

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

Consulta vinculante de la DGT V1826-24, de 31 de julio de 2024. Consideración de si una sociedad de derecho civil alemana puede calificar como una entidad en régimen de atribución de rentas española y el tratamiento fiscal aplicable

La consultante es una sociedad de derecho civil (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, GbR), residente en Alemania, cuyo objeto social es el desarrollo del software para empresas residentes en Suiza y Alemania (ningún cliente español). Los activos de la sociedad radican en Alemania, mientras que la gestión se realiza de forma telemática. En este caso uno de los socios plantea la posibilidad de trasladar su residencia a España, mientras que la Compañía sigue manteniendo su oficina en Alemania.

La DGT confirma que, con las características de la GBR señaladas en el escrito de consulta (carece de personalidad jurídica, no es contribuyente del impuesto de sociedades alemán, los socios tributarán por las rentas imputadas en proporción a la participación de cada uno), ésta se asimilaría a una entidad en régimen de atribución de rentas en España, al cumplir las condiciones recogidas en la Resolución de 6 de febrero de 2020, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero.

No resultará de aplicación a la entidad el CDI España – Alemania en la medida que bajo el artículo 1 del mismo no se considerará residente a dicha entidad puesto que no está sujeta a imposición en dicha jurisdicción. Lo anterior sin perjuicio de que el citado CDI pueda resultar de aplicación a los socios, en la medida en que se les atribuya las rentas de la sociedad y estén sujetas a su impuesto sobre la renta.

En el supuesto que uno de los socios traslade su residencia a España, debe entenderse que la entidad realiza una actividad económica en la que cada socio ejerce su parte alícuota. Esto supone que la entidad está constituida en un Estado y dispone de un establecimiento permanente en el otro, en el que actúa en un lugar fijo de negocios - esta interpretación se sustenta en el sentido que expresa el párrafo 43 a los Comentarios del artículo 5, como sigue:

“43. En el caso de una empresa que adopta la forma de sociedad de personas fiscalmente transparente, cada socio explota la empresa y, respecto de la parte de los beneficios correspondiente a cada uno de ellos, se considerará como una empresa de cada Estado contratante en el que un socio sea residente. Si esta sociedad de personas dispone de un establecimiento permanente en un Estado contratante, la parte de los beneficios correspondiente a cada socio que pueda atribuirse al establecimiento permanente constituirá, por tanto, a los efectos del artículo 7, un beneficio obtenido por una empresa del Estado contratante en el que ese socio sea residente”

Así, en virtud del Artículo 7 del CDI, España podrá someter a gravamen las rentas de actividades económicas de su residente, en su totalidad, cualquiera que sea el lugar en el que se obtengan, pero también podrá someter a gravamen al socio residente en Alemania, por las rentas que le correspondan de las obtenidas por la entidad, como no residente con EP.

La tributación de los rendimientos se realiza conforme a la normativa interna española con las especialidades previstas para la ERAR.

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

Consulta vinculante de la DGT V1827-24, de 31 de julio de 2024. Calificación y tributación de los intereses de un préstamo pagados por una entidad española a una entidad SCSp luxemburguesa transparente

La consultante es una sociedad limitada con residencia fiscal española y que tiene suscrito un préstamo siendo el prestatario una entidad luxemburguesa, participada por tres socios: (i) dos entidades que tienen la condición de residentes fiscales en Luxemburgo; y (ii) una persona física con residencia en Estados Unidos. Asimismo, la entidad consultante afirma que dichos socios son los beneficiarios efectivos de dichos intereses.

La consultante indica que la SCSp luxemburguesa carece de personalidad jurídica diferente a la de sus socios y no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades de Luxemburgo.

La DGT confirma que, con las características de la SCSp luxemburguesa señaladas, ésta se asimilaría a una entidad en régimen de atribución de rentas en España, al cumplir las condiciones recogidas en la Resolución de 6 de febrero de 2020, sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero en tanto en cuanto se entiende que tributa en Luxemburgo en régimen de atribución de rentas, por lo que la renta atribuida a los

socios conservaría, de acuerdo con la legislación luxemburguesa, la naturaleza de la actividad o fuente de la que proceden.

En este sentido, la DGT dispone que, al ser la SCSp luxemburguesa una entidad considerada fiscalmente transparente por Luxemburgo, dicha entidad no estará sujeta a impuestos por los intereses pagados desde España, por lo que no tendrá la consideración de residente a efectos del CDI entre España y Luxemburgo. Por ello, no le resultará de aplicación el mismo, sino que serán los socios (luxemburgueses y estadounidense) a los que resulte de aplicación sus respectivos convenios en los términos previstos en los mismos, en su caso.

De esta forma, los intereses pagados por la entidad española consultante a la SCSp luxemburguesa, la DGT concluye que:

- ▶ Respecto a los socios personas jurídicas luxemburguesas; el artículo 3.1. y 3.3 del Instrumento Multilateral permite aplicar a los socios luxemburgueses el CDI España – Luxemburgo por las rentas derivadas por la SCSp, Así, el artículo 11 del CDI de España y Luxemburgo establece que podrán someterse tributación en España a un tipo máximo del 10 por ciento siempre que tengan la consideración de beneficiarias efectivas. No obstante lo anterior, de acuerdo con la LIRNR, resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 14.1.c) de la misma a los intereses pagados por la entidad española siempre que reúnan la condición de beneficiarias efectivas (condicionante que debe entenderse implícito en el artículo 14.1.c) del TRLIRNR).
- ▶ Respecto al socio persona física estadounidense, siempre que la normativa fiscal de EE.UU. considere a la SCSp luxemburguesa como una entidad transparente y el socio tribute en su impuesto persona por las rentas que se le atribuyan, resultará de aplicación el CDI entre España y EE.UU., conforme al artículo 1.6 del mismo. Así, bajo el artículo 11 del CDI entre España y EE.UU. los intereses sólo podrán someterse a imposición en EE.UU., quedando, por tanto, exentos en España siempre que el mismo tenga la consideración de beneficiario efectivo.

En ambos casos, la DGT concluye que no procederá practicar retención alguna sobre los citados intereses sin perjuicio de la obligación de realizar la declaración negativa, de acuerdo con el apartado 5 del mismo artículo.

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



BOICAC Nº 138/2024 Consulta 2, sobre el tratamiento contable de una cláusula de indemnidad. Aclaración de la consulta 4 del BOICAC número 106, de junio de 2016

La consulta aborda el tratamiento contable de las cláusulas de indemnidad en combinaciones de negocios y su aplicación en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante desde el año 2011. Siguiendo la Norma de Registro y Valoración 19ª del Plan General de Contabilidad (PGC), se confirma que el procedimiento informado en la consulta 4 del BOICAC número 106 es válido para las cuentas consolidadas, manteniendo coherencia con los principios de reconocimiento y valoración en una combinación de negocios.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) interpreta que las cláusulas de indemnidad actúan como mecanismos de transferencia de potenciales pasivos del antiguo propietario al nuevo, sin influir en el cálculo del fondo de comercio ni en la diferencia negativa en las cuentas. Cualquier ajuste en el coste de la inversión solo es relevante si la sociedad adquirida contabiliza una provisión específica a la fecha de adquisición. Por lo tanto, el fondo de comercio o la diferencia negativa permanecen inalterados tanto en cuentas individuales como en las consolidadas.

Además, se valida la interpretación para casos de cláusulas de indemnidad "inversa", donde la sociedad adquirida debe devolver importes a la vendedora debido a un litigio resuelto después de la adquisición. Incluso si la contingencia se resuelve en menos de doce meses tras la adquisición, el ingreso se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad adquirida, y la sociedad dominante reconoce el pago como un gasto. La misma lógica y principios normativos se aplican para mantener la consistencia en el criterio contable.

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

Otras cuestiones de interés



Los Ministros de Finanzas del G20 ratifican su compromiso con BEPS 2.0.

Durante el 25 y 26 de julio de 2024, los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G20 se reunieron en Río de Janeiro, Brasil. La reunión concluyó con un comunicado que reafirma el compromiso de los Ministros de Finanzas del G20 con la declaración de octubre de 2021 del Marco Inclusivo OCDE/G20 sobre el proyecto BEPS 2.0 y su rápida implementación por todas las jurisdicciones interesadas, y lo definen como un éxito de la cooperación fiscal internacional.

Asimismo, los Ministros acordaron una Declaración Fiscal independiente, que establece sus compromisos en una amplia gama de asuntos de cooperación fiscal internacional, incluyendo el compromiso de finalizar todos los componentes del acuerdo del Pilar I y la intención de cooperar en la tributación efectiva de individuos con “patrimonios ultra altos”. La Declaración también resalta los beneficios del trabajo en transparencia fiscal y el fortalecimiento de la asistencia técnica, y señala la expectativa de que los países miembros de la ONU participen de buena fe en las discusiones en curso para fortalecer la cooperación fiscal internacional.

Antes de la reunión, la OCDE publicó el Informe del Secretario General de la OCDE a los Ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G20, proporcionando una actualización sobre las actividades relacionadas con la agenda fiscal internacional del G20, incluyendo el trabajo en curso sobre el proyecto BEPS 2.0, la transparencia fiscal, y cambio climático.

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

Últimas conversaciones entre los funcionarios de la OCDE sobre los Pilares I y II de BEPS 2.0

La OCDE celebró su conferencia anual sobre fiscalidad en Washington, D.C., los días 24 y 25 de junio de 2024. La mayor parte de la discusión en la conferencia se centró en los avances de los Pilares I y II del proyecto en curso sobre cómo abordar los desafíos fiscales de la digitalización y globalización de la economía (proyecto BEPS 2.0). Además, hubo sesiones sobre el trabajo de la OCDE en la movilidad global de los trabajadores, la administración fiscal y la certeza tributaria.

Miembros de alto nivel del Secretariado de la OCDE participaron en la conferencia, junto con funcionarios fiscales de varios países miembros del Marco Inclusivo. Concretamente, el Director General de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, Gerassimos Thomas, hizo una breve presentación sobre la necesidad de mantener la cooperación entre los países, destacando que la cooperación fiscal internacional es necesaria para que cada país pueda operar y administrar sus propias normas fiscales.

El debate de la conferencia subrayó el fuerte compromiso político con el proyecto BEPS 2.0. También reforzó que sigue habiendo opiniones divergentes entre las jurisdicciones del Marco Inclusivo sobre aspectos de ambos Pilares. También se adelantaron algunas áreas de interés para el futuro trabajo de política fiscal global, como las formas de simplificar las normas fiscales internacionales o la mejora de los mecanismos de seguridad fiscal.

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

Novedades fiscales de otras jurisdicciones

Dinamarca amplía la obligación de informar sobre los pagos de cánones a no residentes

El 4 de abril de 2024, se produjo la promulgación por parte del Parlamento Danés del Proyecto de Ley N.º L 119 C, que amplía la obligación de informar sobre los pagos de cánones a no residentes realizados a partir del 1 de julio de 2024.

Hasta la fecha, tanto las personas físicas como las entidades danesas que realizaran pagos a no residentes en concepto de cánones únicamente tenían la obligación de informar a las autoridades fiscales competentes en el caso de que el receptor no residente se encontrara sujeto a tributación en Dinamarca por dicha renta, es decir siempre que no estuviera exento por el convenio para evitar la doble imposición aplicable o por la Directiva UE (2003/49/CE de 3 de junio de 2003) sobre Intereses y Cánones.

Con la nueva normativa los contribuyentes daneses estarán obligados a informar a las autoridades fiscales danesas de todos los pagos en concepto de cánones que realicen a no residentes a partir del 1 de julio de 2024, tanto a entidades relacionadas o independientes, salvo que dicha renta se encuentra exenta en virtud de la Directiva UE sobre Intereses y Cánones.

El plazo establecido para informar es el último día hábil del mes siguiente al pago para las grandes empresas, y, antes del décimo día del mes siguiente al pago para pequeñas empresas (en el supuesto de cánones pagados en diciembre, la fecha límite será el 17 de enero).

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

Luxemburgo propone una reducción en el tipo del Impuesto sobre Sociedades entre otras modificaciones

El 17 de julio de 2024, el gobierno de Luxemburgo presentó un Proyecto de Ley al Parlamento que contiene una variedad de medidas fiscales. En general, los cambios propuestos tienen como objetivo aliviar la carga fiscal de los hogares y mejorar el atractivo de Luxemburgo como lugar de trabajo e inversión, con disposiciones tanto para contribuyentes corporativos como individuales.

El Proyecto de Ley prevé una reducción del tipo del Impuesto sobre Sociedades en un 1%, para alinearse a los promedios de la Unión Europea. Esta medida sigue la tendencia de reducciones que el país sigue desde 2017.

El Impuesto de Sociedades en Luxemburgo tiene una estructura escalonada: el 15% para una base imponible de hasta €175,000 y 17% cuando se exceden los €200,000. El nuevo Proyecto de Ley propone reducir la tasa máxima del 17% al 16% y la mínima del 15% al 14% a partir del ejercicio 2025, con una tasa intermedia para asegurar un aumento gradual entre €175,000 y €200,001.

Otra de las modificaciones propuestas es la exención sobre el *subscription tax* para ETFs UCITS, que requiere que estén activamente comercializados con precios que reflejen el valor neto del activo y cumplan una serie de criterios específicos.

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

El Departamento de Finanzas de Irlanda publicó la segunda Declaración con el *feedback* obtenido sobre la propuesta para introducir una exención sobre dividendos de fuente extranjera

El 27 de agosto de 2024, el Departamento de finanzas de Irlanda publicó una segunda Declaración con el *feedback* recibido sobre la inclusión de una exención sobre dividendos de fuente extranjera. Esta segunda declaración continúa el proceso que inició la primera Declaración en abril de 2024.

El documento publicado incluye un borrador de ley y propone modificaciones que consideran necesarias en diferentes áreas de la legislación tributaria irlandesa para dar cabida a esta nueva exención.

La exención aplicará sobre aquellos dividendos distribuidos con cargo a beneficios (es decir, sobre los ingresos incluidos en la cuenta de resultados de la entidad pagadora) en relación con el capital social de una subsidiaria.

La exención se encontrará limitada a los dividendos recibidos de entidades residentes sujetas al impuesto de sociedades en un Estado miembro de la UE/EEE o en una jurisdicción con la que Irlanda tenga un Convenio de Doble Imposición en vigor.

Para optar a esta exención, entre otros requisitos se prevé que la participación en virtud de la cual se repartan los dividendos deberá consistir en acciones o participaciones diferentes a acciones rescatables; asimismo se deberá mantener una participación de al menos un 5% durante al menos 12 meses (los cuales podrán ser cumplidos en el momento del reparto o posteriormente).

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

El Gobierno brasileño propone incrementar la tasa combinada del Impuesto sobre Sociedades así como la retención sobre los Juros

El 30 de agosto de 2024, el Gobierno brasileño publicó un nuevo proyecto de ley a través del cual prevé incrementos en la presión fiscal con el objetivo de controlar el déficit público del país.

En este sentido, las medidas previstas incluyen:

- ▶ El incremento del tipo de retención aplicable al llamado “*social contribution on net profits*” (CSLL), el cual forma parte del Impuesto sobre Sociedades brasileño

para bancos, compañías de seguros, otras instituciones financieras y otras entidades legales, desde el 1 de enero de 2025 hasta el 31 de diciembre de 2025.

- ▶ Incremento del tipo de retención aplicable sobre el *Interest on Net Equity* (INE) o *juros* del 15% al 20%. Los *juros* es un mecanismo destinado a remunerar a los accionistas y compensar la pérdida de valor de las participaciones como consecuencia de la inflación local. Estas cantidades son deducibles en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades brasileño y actualmente están sujetas a un tipo de retención del 15% en Brasil. Dado que los *juros* continúan siendo un asunto de relevancia para el gobierno brasileño, es recomendable evaluar la red de tratados de doble imposición, así como el impacto en las retenciones presentes y futuras.

Las anteriores medidas entrarán en vigor el 1 de enero de 2025, siempre que sean aprobadas por la Cámara de Diputados y Senadores previamente.

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

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIN	Base imponible negativa
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOC	Boletín Oficial de Canarias
CbCR	Country-by-Country Reporting
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CE	Comisión Europea
DGT	Dirección General de Tributos
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
DT	Disposición Transitoria
EP	Establecimiento Permanente
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IDSD	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
ITSGF	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley General Tributaria
LIDSD	Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIS	Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
LSOCIMI	Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
MC	Modelo de Convenio
NRV	Norma de Registro y Valoración
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
PGC	Plan General de Contabilidad
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
SOCIMI	Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
SCR	Sociedad de Capital Riesgo
TC	Tribunal Constitucional
TG	Tribunal General
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residente
TRLIRPF	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

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



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Responsables del equipo de Tributación de Empresas

EY Abogados, Madrid

Carmen Constante
Fernando de Vicente
Francisco Javier Gonzalo
Izaskun Perdiguero
Javier Seijo
Jorge Baztarrica
Jose Gabriel Martínez
Juan Carpizo
Juan Cobo de Guzmán
Juan Machuca
Maria Teresa González
Maximino Linares
Nuria Redondo
Ricardo Egea
M^a Teresa Cordon

carmen.constante.quintanilla@es.ey.com
fernando.de.vicente@es.ey.com
franciscojavier.gonzalogarcia@es.ey.com
izaskun.perdiguero@es.ey.com
javier.seijoperez@es.ey.com
jorge.baztarricaochoa@es.ey.com
josegabriel.martinezpanos@es.ey.com
juan.carpizobergareche@es.ey.com
juanangel.cobodeguzman@es.ey.com
juan.machucamenendez@es.ey.com
mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com
maximino.linaresgil@es.ey.com
nuria.redondomartinez@es.ey.com
ricardo.egeazerolo@es.ey.com
teresa.cordonperalta@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

Antoni Murt
Gorka Crespo

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

EY Abogados, Andalucía

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

EY Abogados, Bilbao

Pablo Sanz pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com
Macarena De Abiega macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com
Vanessa Mendez vanesa.mendez.suarez@es.ey.com

EY Abogados, Canarias

Julio Méndez julio.mendezcalderin@es.ey.com

EY Abogados, Galicia

Marcos Piñeiro marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com

EY Abogados, Pamplona

Maite Yoldi maite.yoldielcid@es.ey.com

EY Abogados, Valencia

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

EY Abogados, Zaragoza

Jose Gabriel Martínez josegabriel.martinezpanos@es.ey.com

Responsables del equipo de Tributación Internacional y Transacciones

EY Abogados, Madrid

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

EY Abogados, Barcelona

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

Responsables del equipo de Tributación Financiera

EY Abogados, Madrid

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

EY Abogados, Barcelona

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

Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal

EY Abogados, Madrid

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

Acerca de EY

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

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

© 2024 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

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

ey.com/es

