



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

Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias.

Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social.

Sentencia 5319/2024, de 17 de octubre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional, en el recurso 810/2019. Análisis del concepto de “beneficiario efectivo”, aplicación de la doctrina de los “casos daneses”.

Sentencia 326/2024, de 9 de mayo de 2024, dictada por el TSJ de Madrid en el recurso 1681/2021. No deducibilidad de gastos financieros derivados de un préstamo concedido por una entidad vinculada a otra, encontrándose esta última en una situación de desequilibrio patrimonial, al no tener la naturaleza de préstamo, sino de fondos propios.

Sentencia del 19 de diciembre de 2024 TJUE, en el asunto C-601/23. La retención aplicable sobre dividendos satisfechos a una entidad no residente supone una infracción de la libre circulación de capitales.

Contenido

Propuestas normativas y legislación interna7

- ▶ Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias 7
- ▶ Real Decreto-ley 8/2024, de 28 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el marco del Plan de respuesta inmediata, reconstrucción y relanzamiento frente a los daños causados por la DANA en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 9
- ▶ Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social 10
- ▶ Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2025 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA 12
- ▶ Orden HAC/1432/2024, de 11 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la Declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta 13
- ▶ Orden HAC/1433/2024, de 11 de diciembre, por la que se modifican la Orden HAC/172/2021, de 25 de febrero, por la que se establecen la

estructura y el funcionamiento del censo de obligados tributarios por el Impuesto Especial sobre la Electricidad, se aprueba el modelo 560 y la Orden HAP/2328/2014, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 591 y 588..... 14

- ▶ Reglamento de ejecución (UE) 2024/2952 de la Comisión de 29 de noviembre de 2024 por el que se establece una plantilla común y los formatos electrónicos de presentación de información a efectos de la aplicación de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a la información que debe presentarse en los informes relativos al impuesto sobre sociedades..... 14
- ▶ Las autoridades francesas actualizan las Directrices del Convenio Fiscal en materia de Sucesiones celebrado entre Francia y España 15

Tribunales Nacionales 16

- ▶ Sentencias 5850/2024 y 5872/2024, de 4 de noviembre de 2024 dictadas por el Tribunal Supremo, en los recursos de casación 3015/2023 y 1634/2023. El TS refuerza el carácter vinculante de los informes del Ministerio de Ciencia en la Deducción de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades..... 16
- ▶ Sentencia 5539/2024, 11 de noviembre de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso 2037/2023. La vivienda habitual es un bien productivo que debe computar en el cálculo del límite conjunto del IRPF-IP 17
- ▶ Sentencia 5547/2024, 11 de noviembre de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso 1265/2023. El Tribunal Supremo fija doctrina por la cual las resoluciones implícitas de contratos se equiparan a las resoluciones expresas, por lo que no se realiza un nuevo imponible sujeto al ITPO, por la devolución a las partes de lo entregado..... 18
- ▶ Sentencia 5510/2024, de 13 de noviembre de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 2305/2023. El Tribunal Supremo confirma que la reducción del 95% en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe aplicarse evaluando el cumplimiento del requisito de funciones retribuidas del donatario en el momento de la donación 19
- ▶ Sentencia 5634/2024, 18 de noviembre de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso 874/2023. La Administración tributaria está obligada a satisfacer intereses de demora por los pagos fraccionados mínimos indebidamente ingresados desde la fecha de ingreso hasta su devolución..... 19
- ▶ Sentencia 5486/2024, de 20 de septiembre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 243/2019. La Audiencia Nacional estima en su totalidad el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la

parte actora, considerando que los órganos inspectores de la Administración Tributaria dictaron el acuerdo de resolución del procedimiento cuando ya había prescrito el derecho para determinar la deuda tributaria.....	20
▶ Sentencia 5035/2024, de 23 de septiembre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 1021/2020. La Audiencia Nacional ratifica la resolución impugnada del TEAC y desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el recurrente, confirmando que la renta obtenida por la venta de participaciones de la entidad debe tributar como rendimiento de capital mobiliario	21
▶ Sentencia 4662/2024, de 30 de septiembre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 556/2020. La Audiencia Nacional analiza la simulación de contratos de préstamos entre socios y sociedades entendiéndose que en realidad lo que se produce es una donación	22
▶ Sentencias 5487/2024 y 5488/2024, de 2 de octubre de 2024, dictadas por la Audiencia Nacional en los recursos 872/2020 y 874/2020. La Audiencia Nacional anula la regularización practicada por la Administración Tributaria al haberse dictado sin observar el procedimiento adecuado para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma prevista en el art. 159 LGT	24
▶ Sentencia 5104/2024, de 4 de octubre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 226/2019. La Audiencia Nacional determina que es de aplicación la reducción del 40 por ciento sobre los importes cobrados por el recurrente derivados de su jubilación y que derivan de los compromisos por pensiones establecidos entre este y su empleador	25
▶ Sentencia 5319/2024, de 17 de octubre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional, en el recurso 810/2019. Análisis del concepto de “beneficiario efectivo”, aplicación de la doctrina de los “casos daneses”	26
▶ Sentencia 5304/2024, de 22 de octubre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 1016/2020. La Audiencia Nacional desestima el recurso interpuesto por el recurrente, confirmando la resolución del TEAC, al no haber acreditado suficientemente su residencia fiscal en China, y denegando, por tanto, la devolución solicitada.....	28
▶ Sentencia 5641/2024, de 14 de noviembre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 807/2019. La Audiencia Nacional determina que la operación de arrendamiento y venta de un inmueble en el extranjero constituye una actividad económica real, no tratándose de un producto de inversión comercializado por una entidad bancaria, lo que permite aplicar la exención por doble imposición al liquidar la sociedad propietaria del mismo	29
▶ Sentencia 6302/2024, de 28 de noviembre del 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 726/2020. La Audiencia Nacional	

determina si existe un conflicto en la aplicación de la norma del art. 15.1 LGT en una operación de reestructuración de deuda por la que se regularizó el IS de los ejercicios 2009, 2010 y 2011..... 30

- ▶ Sentencia 326/2024, de 9 de mayo de 2024, dictada por el TSJ de Madrid en el recurso 1681/2021. No deducibilidad de gastos financieros derivados de un préstamo concedido por una entidad vinculada a otra, encontrándose esta última en una situación de desequilibrio patrimonial, al no tener la naturaleza de préstamo, sino de fondos propios..... 31
- ▶ Resolución del TEAC, de 19 de noviembre de 2024 (R.G. 02397/2024). En un esquema de mecenazgo tecnológico, el TEAC confirma la existencia de simulación por la utilización de la figura de la AIE para maximizar los créditos fiscales a imputar a los inversores inflando artificialmente los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica..... 33
- ▶ Resolución del TEAC, de 19 de noviembre de 2024 (R.G. 05262/2023). Tasación pericial contradictoria. El TEAC habilita a la Administración a dictar una tercera liquidación cuando las dos anteriores fueron anuladas por adolecer de un defecto de motivación imputable al perito tercero 34
- ▶ Resolución del TEAC, de 19 de noviembre de 2024 (R.G. 05279/2023). El TEAC considera que no es exigible el modo específico o la manera en que la desatención a un requerimiento de información ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras a la hora de sancionar a un contribuyente ex. artículo 203.1.b) LGT, apreciando culpabilidad en su conducta por la mera desatención..... 36
- ▶ Resolución del TEAC, de 10 de diciembre de 2024 (R.G.5614/2023). El TEAC se pronuncia sobre si la prohibición del artículo 39 LGT relativa a la no transmisión a los sucesores de personas físicas de las sanciones, alcanza también al heredero de quien fuera socio de una sociedad disuelta y liquidada 38

Tribunal de Justicia de la Unión Europea40

- ▶ Sentencia del 19 de diciembre de 2024 TJUE, en el asunto C-601/23: la retención aplicable sobre dividendos satisfechos a una entidad no residente supone una infracción de la libre circulación de capitales 40

Consultas DGT42

- ▶ Consulta vinculante de la DGT V2138-24, de 3 de octubre de 2024. El régimen de transparencia fiscal internacional y la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades 42
- ▶ Consulta vinculante de la DGT V2211-24, de 15 de octubre de 2024. Monetización de deducciones por I+D+i en sociedades con BINs 43

- ▶ **Consulta vinculante de la DGT V2240-24, de 16 de octubre de 2024. Eliminación en España de la doble imposición soportada en Venezuela contraria al Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Venezuela 44**

Otras cuestiones de interés.....45

- ▶ **Nuevo régimen de exención sobre dividendos y ganancias de capital intragrupo en Grecia a partir de 2025..... 45**
- ▶ **El Ministerio de Finanzas polaco, ha publicado una Resolución en relacion con los requisitos para la aplicación de la exención de la Directiva Matriz-Filial sobre dividendos..... 45**

Propuestas normativas y legislación interna



Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias

El 19 de diciembre de 2024 el Congreso de los Diputados procedió a la aprobación definitiva de la Ley que establece un impuesto complementario a los grupos multinacionales y a los nacionales de gran magnitud. Tras su ratificación, el Boletín Oficial del Estado publicó el texto definitivo el 21 de diciembre de 2024 de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, incorporando el nuevo Impuesto Complementario a nuestro ordenamiento tributario con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 31 de diciembre de 2023 ([link](#) a la alerta).

Junto con la aprobación del Impuesto Complementario, la Disposición Final Octava de la Ley 7/2024 introduce algunas modificaciones en la LIS que, si bien os adelantamos anteriormente, ya son oficialmente de aplicación para los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2024 y 1 de enero de 2025. En resumen, los cambios más significativos en el IS son los siguientes:

- ▶ **Gasto por Impuesto Complementario.** Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2024, se modifica el artículo 15 de la LIS para ampliar la letra b) incluyendo como no deducibles los gastos derivados de la contabilización del Impuesto Complementario, además del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo que no tendrán tampoco la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
- ▶ **Reserva de Capitalización.** Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, se modifica el artículo 25 de la LIS, aumentando la reducción en la base imponible del 15% al 20% del incremento de los fondos propios para los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29. Además, introduce una reducción adicional del 23%, 26.5% o 30% basada en el incremento de la plantilla media total del contribuyente. Los requisitos para mantener el incremento de fondos

propios y dotar una reserva con absoluta separación y título apropiado se mantienen, al igual que las condiciones bajo las cuales no se considera que se ha dispuesto de la reserva. El límite de la reducción también se incrementa del 10% al 20% de la base imponible positiva previa a la reducción, integración del artículo 11.12 y compensación de bases imponibles negativas. En caso de insuficiente base imponible, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los 2 años inmediatos y sucesivos, igual que en la versión original.

- ▶ Tipo de gravamen. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, se modifica el artículo 29 de la LIS, manteniendo el tipo general de gravamen, que sigue siendo del 25%, pero introduciendo una escala específica para entidades con cifras de negocios inferiores a 1 millón de euros: 17% para la parte de base imponible entre 0 y 50,000 euros, y 20% para la parte restante. Las entidades de nueva creación continuarán tributando al 15% en los dos primeros períodos impositivos positivos, salvo que deban tributar a un tipo inferior.
- ▶ Tributación mínima. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, se modifica el artículo 30 bis, manteniendo la cuota líquida mínima del 15% de la base imponible para contribuyentes con cifras de negocios de al menos 20 millones de euros o en régimen de consolidación fiscal, y estableciendo excepciones para ciertos tipos de gravamen y entidades (específicamente para entidades sin fines lucrativos que tributan al 10%, sociedades de inversión de capital variable, fondos de inversión de carácter financiero, sociedades de inversión inmobiliaria y fondos de inversión inmobiliaria que tributan al 1%, fondos de pensiones que tributan al 0%, y Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)). Además, se introduce una cuota líquida mínima para entidades con cifras de negocios inferiores a 1 millón de euros, calculada multiplicando la escala del apartado 1 del artículo 29 por 15/25, redondeado por exceso. La cuota líquida mínima para entidades de nueva creación que tributen al 15% sigue siendo del 10%, y del 18% para entidades que tributen al tipo del apartado 6 del artículo 29 (30%). La cuota líquida mínima para cooperativas sigue siendo del 60% de la cuota íntegra, y se mantiene la exclusión de operaciones en la Zona Especial Canaria que tributen al tipo especial del artículo 43 de la Ley 19/1994.
- ▶ Límites BINs y Deducciones por Doble Imposición. Con efectos 1 de enero de 2024, se vuelve a añadir la disposición adicional decimoquinta de la LIS (declarada inconstitucional). Se introducen, por tanto, de nuevo, los límites de compensación de BINs en función del importe neto de la cifra de negocios: 50% para cifras de negocios entre 20 y 60 millones de euros, y 25% para cifras de negocios de al menos 60 millones de euros. Además, las deducciones para evitar la doble imposición internacional no podrán exceder conjuntamente del 50% de la cuota íntegra del contribuyente.
- ▶ Disposición Adicional 19. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024, se modifica la disposición adicional decimonovena de la LIS, extendiendo las medidas temporales en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal a los períodos impositivos que se inicien en 2024 y 2025. La base imponible del grupo fiscal se determinará considerando las bases imponibles positivas y el 50% de las bases imponibles negativas individuales. Para los períodos impositivos de 2024 y 2025, la limitación a la integración de bases imponibles negativas no se

aplicará a las bases imponibles individuales de fundaciones sometidas al régimen general y que formen parte del grupo fiscal. Las bases imponibles negativas no incluidas se integrarán en la base imponible del grupo por partes iguales en los diez primeros períodos impositivos a partir del 1 de enero de 2025 o 2026, según corresponda. En caso de pérdida del régimen de consolidación fiscal o extinción del grupo, las bases imponibles negativas pendientes se integrarán en el último período impositivo, tal y como estaba previsto en la redacción original.

- ▶ **Reversión por quintas partes.** Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024 se introduce un apartado 3 en la disposición transitoria decimosexta de la LIS (declarada inconstitucional) que establece que la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, deducibles fiscalmente en períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2013, se integrará, como mínimo, por partes iguales en la base imponible de los tres primeros períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2024. Si la reversión de un importe superior ya se ha producido, el saldo restante se integrará en los períodos impositivos restantes. Los límites de la disposición adicional decimoquinta (límites de BINs y deducciones) no se aplicarán a estas reversiones, siempre que las BINs compensadas se originarán en períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2021. En caso de transmisión de los valores durante estos períodos, las cantidades pendientes de revertir se integrarán en la base imponible del período en que se produzca la transmisión, con el límite de la renta positiva derivada de dicha transmisión.
- ▶ **Tipos impositivos transitorios.** Se introduce la disposición transitoria cuadragésima cuarta en la LIS, estableciendo tipos de gravamen transitorios para microempresas y entidades de reducida dimensión. Para los períodos impositivos que se inicien en 2025, las entidades con cifras de negocios inferiores a 1 millón de euros aplicarán una escala del 21% para la base imponible hasta 50,000 euros y del 22% para el resto, mientras que las entidades que cumplan con el artículo 101 tributarán al 24%. En 2026, la escala será del 19% para la base imponible hasta 50,000 euros y del 21% para el resto, con un tipo del 23% para las entidades del artículo 101. En 2027, las entidades del artículo 101 tributarán al 22%, y en 2028, al 21%, salvo que deban tributar a un tipo diferente del general.

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

Real Decreto-ley 8/2024, de 28 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el marco del Plan de respuesta inmediata, reconstrucción y relanzamiento frente a los daños causados por la DANA en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024

El 29 de noviembre de 2024, con entrada en vigor el día siguiente, se publicó en el BOE el mencionado Real Decreto-ley que introduce medidas complementarias a las ya establecidas en el Real Decreto-ley 6/2024 y en el Real Decreto-Ley 7/2024.

En concreto, estas medidas incluyen subvenciones directas dirigidas a la renovación y compra de vehículos, ayudas financieras para nuevos proyectos de inversión industrial, flexibilización tanto en los plazos procesales como en los plazos en el ámbito societario y en materia concursal, mejora del régimen de ayudas destinadas a

apaliar daños personales y materiales, inembargabilidad de las ayudas que se hayan concedido o se vayan a conceder, beneficios fiscales y exenciones de determinadas tasas.

Respecto a los beneficios fiscales, se establece que a muchas de las ayudas previstas en Real Decreto-ley les resultará de aplicación lo dispuesto en la disposición adicional quinta del TRLIRPF y en la disposición adicional tercera de la LIS, que supone que con carácter general dichas ayudas no se integren en la base imponible del IRPF del perceptor.

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

Real Decreto-ley 9/2024, de 23 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en materia económica, tributaria, de transporte, y de Seguridad Social, y se prorrogan determinadas medidas para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social

El 24 de diciembre de 2024 se ha publicado en el BOE el mencionado Real Decreto-ley a través del cual se introducen algunas medidas tributarias que afectan al IRPF, IS, IIVTNU, IAE, IVA, y otros impuestos relacionados con productos del tabaco y entidades financieras.

- ▶ En el IRPF, con la finalidad de reducir las obligaciones tributarias de perceptores de rentas más bajas, se eleva a 2.500 euros la cuantía total de los rendimientos íntegros del trabajo procedentes del segundo y restantes pagadores, de manera que opere, en estos casos, el límite general de 22.000 euros de rendimientos íntegros del trabajo para estar obligado a presentar declaración por este impuesto.

Asimismo, se amplía un año tanto la deducción prevista en la normativa relativa a la mejora de la eficiencia energética de viviendas, como la deducción prevista para la adquisición de vehículos eléctricos enchufables.

Igualmente se prorrogan los límites del método de estimación objetiva, permitiendo a los pequeños autónomos continuar aplicando este método y evitando un incremento en sus obligaciones formales y de facturación.

- ▶ En el IVA, se prorrogan para el período impositivo 2025 los límites para la aplicación del régimen simplificado y el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- ▶ Para aquellos municipios en que los valores catastrales hubieran sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012, se seguirá aplicando la imputación de rentas inmobiliarias al 1,1 por ciento en 2024, al objeto de evitar un incremento de la tributación derivado de la tenencia de inmuebles, respecto de la que se aplicó en 2023.
- ▶ En el IS, se prorroga para el 2025 la libre amortización de las inversiones efectuadas en instalaciones destinadas al autoconsumo de energía eléctrica y uso térmico de consumo propio, siempre que utilicen fuentes renovables y sustituyesen instalaciones que consumiesen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y cuya entrada en funcionamiento se hubiera producido, respectivamente, en 2023 y 2024, todo ello condicionado al cumplimiento de un requisito de mantenimiento de plantilla.

Asimismo, se prorroga la no consideración de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inició en el año 2026, a los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1.e) de la Ley de Sociedades de Capital.

- ▶ Se actualizan los importes máximos de los coeficientes a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo del IIVTNU.

Periodo de generación	Coficiente
Inferior a 1 año.	0,16
1 año.	0,15
2 años.	0,15
3 años.	0,15
4 años.	0,16
5 años.	0,18
6 años.	0,20
7 años.	0,22
8 años.	0,23
9 años.	0,21
10 años.	0,16
11 años.	0,13
12 años.	0,11
13 años.	0,10
14 años.	0,10
15 años.	0,10
16 años.	0,10
17 años.	0,12
18 años.	0,16
19 años.	0,22
Igual o superior a 20 años.	0,35

- ▶ Mediante este real decreto-ley, se retrasa al 1 de abril de 2025 la entrada en vigor del nuevo Impuesto sobre Líquidos de Cigarrillos Electrónicos y otros Productos relacionados con el Tabaco.
- ▶ De cara a evitar que las entidades financieras se vean obligadas a computar en el mismo ejercicio un gasto contable derivado del gravamen temporal y otro del nuevo impuesto que grava el margen de intereses y comisiones, este real decreto-ley modifica la disposición final novena de la Ley 7/2024 que introduce este último impuesto de cara a modificar fundamentalmente el periodo impositivo y el devengo del impuesto. Consecuentemente, se adaptan también los plazos para efectuar el pago fraccionado y la autoliquidación del impuesto.
- ▶ Se aprueba el régimen fiscal aplicable a las finales de la UEFA Champions League Femenina 2024 y de la UEFA Europa League 2025.

Puede consultar el siguiente [enlace](#).

Orden HAC/1347/2024, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2025 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA

El 30 de noviembre de 2024, con entrada en vigor al día siguiente de su publicación, se publicó en el BOE la mencionada Orden cuyo objetivo es el desarrollo para el año 2025 del método de estimación objetiva del IRPF y del régimen especial simplificado del IVA.

En relación con el método de estimación objetiva del IRPF, se introducen las siguientes medidas:

- ▶ Se mantiene la cuantía de los signos, índices o módulos, así como las instrucciones de aplicación aplicables en el año 2024, con dos excepciones principales:
 - ▶ Tributación de la actividad de “producción de mejillón en batea”, que pasa a ser considerado como actividad ganadera (pasa del Anexo II al Anexo I).
 - ▶ Eliminación de la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA en el cómputo de la magnitud excluyente basada en el volumen de ingresos para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas. En este sentido, el volumen de ingresos total para poder aplicar el régimen de estimación objetiva se verá incrementado:

Volumen de ingresos	2024	2025
Ingresos actividades ganaderas y pesqueras	226.244,34 €	250.000,00 €
Compensación IVA actividades ganaderas y pesqueras (10,5%)	23.755,66 €	26.250,00 €
TOTAL actividades ganaderas y pesqueras	250.000,00 €	276.250,00 €
Ingresos actividades ganaderas y pesqueras	223.214,28 €	250.000,00 €
Compensación IVA agrícolas y forestales (12,5%)	26,785,72€	30.000,00
TOTAL actividades agrícolas y forestales	250.000,00 €	280.000,00 €

- ▶ De la misma manera, mantiene para 2025 la reducción de los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del IRPF para las siguientes actividades agrícolas: uva de mesa (0,32), flores y plantas ornamentales (0,32) y tabaco (0,26).
- ▶ Se mantiene el porcentaje de reducción general del rendimiento neto de módulos del 5 por ciento, para todos los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de sus actividades económicas por el método de estimación objetiva en 2025, incluso para cuantificar el rendimiento neto de los pagos fraccionados de dicho ejercicio.

- ▶ Por último, se incorpora, para la determinación del rendimiento neto de 2024 en el IRPF por contribuyentes que desarrollen actividades económicas con arreglo al método de estimación objetiva, cuando dichas actividades se desarrollen en los términos municipales afectados por la DANA, la reducción del 25 por ciento del rendimiento neto de módulos.

Por otro lado, en relación con régimen simplificado del IVA, cabe destacar lo siguiente:

- ▶ Se mantienen para el año 2025 los módulos y las instrucciones aplicables en el régimen especial simplificado en el año 2024.
- ▶ Por otro lado, como consecuencia de que, a partir del 1 de enero de 2025, el aceite de oliva tributará al 4 por ciento, se hace necesario crear una actividad específica para los aceites de oliva separándola de la actividad general de transformación de productos naturales. En este sentido, se añade una nueva actividad en el anexo I de la Orden HFP/1359/2023 para los aceites de oliva y aceites de semillas, separándola de la actividad general de procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales.
- ▶ Finalmente, se incorpora, para el cálculo de la cuota anual del IVA por empresarios o profesionales acogidos al régimen especial simplificado en 2024, la reducción del 25 por ciento del importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes correspondientes a actividades que se desarrollen en los términos municipales afectados por la DANA.

Por último, en lo relativo a los plazos de renunciaciones o revocaciones al método de estimación objetiva y al régimen simplificado, los sujetos pasivos podrán ejercitar dicha opción desde el día 1 de diciembre de 2024 y hasta el 31 de diciembre de 2024.

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

Orden HAC/1432/2024, de 11 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la Declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta

Con fecha 19 de diciembre se ha publicado en el BOE la mencionada Orden que introduce algunas modificaciones a la Orden EHA/3127/2009 por la que se aprobaba el modelo 190 para incluir algunos desgloses adicionales en relación con las prestaciones por desempleo o los excesos a la exención de 50.000 euros en caso de retribuciones en especie derivadas de entrega de acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de una empresa emergente.

Asimismo, se modifican las condiciones para la presentación por vía telemática de los modelos 111 y 117 por los obligados tributarios que tengan la consideración de grandes empresas, así como la hoja interior de relación de socios, herederos, comuneros o partícipes del modelo 184 y los diseños lógicos de los modelos 184 y 193, con la finalidad de disponer de una información más precisa que permita una

mejor asistencia a los contribuyentes en la cumplimentación de su declaración del IPRF.

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

Orden HAC/1433/2024, de 11 de diciembre, por la que se modifican la Orden HAC/172/2021, de 25 de febrero, por la que se establecen la estructura y el funcionamiento del censo de obligados tributarios por el Impuesto Especial sobre la Electricidad, se aprueba el modelo 560 y la Orden HAP/2328/2014, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 591 y 588

Con fecha 19 de diciembre, se ha publicado en el BOE la mencionada Orden a través de la cual se modifica lo siguiente:

- ▶ El modelo 591 para que la información referida a los ejercicios 2024 y siguientes se presente desglosada por trimestres.
- ▶ El modelo 560 para adaptarlo a las modificaciones que ha sufrido el Impuesto Especial sobre la Electricidad desde su entrada en vigor (i.e., exenciones, hechos imponible objeto de autoliquidación...).

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

Reglamento de ejecución (UE) 2024/2952 de la Comisión de 29 de noviembre de 2024 por el que se establece una plantilla común y los formatos electrónicos de presentación de información a efectos de la aplicación de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a la información que debe presentarse en los informes relativos al impuesto sobre sociedades

El 2 de diciembre de 2024, con entrada en vigor veinte días después de su publicación en el Diario Oficial de la UE, la Comisión Europea adoptó el mencionado Reglamento de ejecución con el objetivo de establecer una plantilla común y formatos electrónicos para la presentación de información de lectura automática en relación el informe sobre el impuesto sobre sociedades (CbCR Público).

La Directiva 2013/34/UE establece la obligatoriedad de presentar este Informe a empresas cuyos ingresos consolidados superen los 750 millones de euros en dos ejercicios consecutivos además de grupos con sede fuera de la UE que tengan filial/sucursal en España considerada como 'mediana' o 'grande'.

Se deberá publicar en el plazo de 6 meses a partir de la fecha de cierre del ejercicio y deberá ser accesible al público durante cinco años en la web de la empresa de manera gratuita, en un formato electrónico de lectura automática, en una de las lenguas oficiales de la UE.

Este informe aplicará a los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2025.

En el Anexo I se incluye la plantilla común. Puede consultar el reglamento en el siguiente [enlace](#).

Las autoridades francesas actualizan las Directrices del Convenio Fiscal en materia de Sucesiones celebrado entre Francia y España

El 28 de noviembre de 2024, las autoridades fiscales de Francia y España actualizaron las directrices del convenio fiscal entre ambos países en materia de sucesiones. Este convenio, firmado en Madrid el 8 de enero de 1963, tiene como objetivo evitar la doble imposición y establecer reglas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta y sucesiones.

Entre las principales actualizaciones destacan:

- ▶ La definición territorial: se especifica que “Francia” incluye la Francia continental y los departamentos de ultramar de Guadalupe, Guayana, Martinica y Reunión, excluyendo a Mayotte.
- ▶ La definición de residencia: Las directrices proporcionan orientación sobre la definición de residencia para individuos y entidades legales, refiriéndose a las directrices del Tratado de Impuesto sobre la Renta y el Capital entre Francia y Luxemburgo de 2018.
- ▶ La asistencia en la Recaudación de Impuestos: Aunque el tratado no contiene disposiciones específicas sobre la asistencia en la recaudación de impuestos, se indica que Francia y España participan en la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.
- ▶ Detalles Adicionales: Las directrices abordan impuestos cubiertos, el concepto de establecimiento permanente, la caracterización de activos financieros en cuentas bancarias y los datos de contacto de las autoridades competentes francesas.

Puede consultar el convenio actualizado en materia de sucesiones entre Francia y España en el siguiente [enlace](#) (sólo disponible en francés).

Tribunales Nacionales

Sentencias 5850/2024 y 5872/2024, de 4 de noviembre de 2024 dictadas por el Tribunal Supremo, en los recursos de casación 3015/2023 y 1634/2023. El TS refuerza el carácter vinculante de los informes del Ministerio de Ciencia en la Deducción de I+D+i en el Impuesto sobre Sociedades

En estas sentencias, el TS se centra en la controversia sobre la validez de los informes elaborados por funcionarios de la Administración tributaria, específicamente del Equipo de Apoyo Informático (EAI), en el contexto en que la AEAT considera improcedentes unas deducciones aplicadas por innovación tecnológica - excluyendo los gastos de desarrollo de aplicaciones informáticas de la base de la deducción-, basándose en informes del EAI, contradiciendo así el contenido de unos informes vinculantes emitidos por el Ministerio de Ciencia y Tecnología (MCT), que calificaban y cuantificaban los proyectos como de innovación tecnológica a efectos del IS.

En este contexto, el TS recuerda que el informe del MCT tiene carácter vinculante para la Administración tributaria, no solo en lo que respecta a la calificación de los proyectos como innovación tecnológica, sino también en relación con los gastos asociados a dichos proyectos. En este sentido, se argumenta que la AEAT no puede desvirtuar el contenido de un informe vinculante mediante un informe interno de sus propios funcionarios, ya que esto vulneraría el principio de seguridad jurídica, la confianza legítima del contribuyente en la validez de los informes vinculantes y la personalidad jurídica única de la Administración, que implica que todos sus órganos deben actuar de manera coherente y coordinada.

La sentencia también aborda la cuestión de si la condición de parte procesal de la Administración despoja a los informes elaborados por sus funcionarios del plus de objetividad y valor probatorio que se les atribuye por su origen, dado que el EAI que formó parte del propio proceso administrativo recurrido, posteriormente intervino en el proceso judicial como prueba testifical pericial propuesta por el abogado del Estado.

Se argumenta que, dado que la Administración es parte en el proceso, no se puede presumir la imparcialidad de sus informes, lo que afecta su credibilidad. Además, se discute la naturaleza de los informes del EAI, que, aunque pueden ser considerados como periciales, no cumplen con los requisitos de independencia y objetividad exigidos por la ley, lo que limita su valor probatorio.

Finalmente, el TS niega de nuevo en estas sentencias a los funcionarios del EAI la condición de expertos que puedan contradecir técnicamente los informes vinculantes del Ministerio competente.

Puede consultar la sentencia en los siguientes enlaces [STS 5872/2024](#) y [STS 5850/2024](#).

Sentencia 5539/2024, 11 de noviembre de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso 2037/2023. La vivienda habitual es un bien productivo que debe computar en el cálculo del límite conjunto del IRPF-IP

La cuestión de interés casacional que el TS examina en esta sentencia se centra en determinar si procede reafirmar, reforzar o, en su caso, matizar o corregir, la doctrina contenida en su sentencia de 16 de marzo de 2011. En dicha sentencia, se establecía que la inclusión o exclusión de un elemento patrimonial a efectos del cálculo del límite de la cuota íntegra del IP según el artículo 31.Uno.b) de LIP depende de la naturaleza o destino de dicho elemento, y de si es susceptible de generar rendimientos en el IRPF en el momento a que se refiere la liquidación, al margen de que en un momento posterior pueda ser sometido a operaciones que devenguen rendimientos en el IRPF. Así, la controversia se centra en determinar si dicha doctrina – fijada en un caso en el que los elementos patrimoniales controvertidos consistían en obras de arte-, resulta extensible y aplicable a los bienes inmuebles y, en concreto, a la vivienda habitual.

En el caso objeto de análisis, el contribuyente autoliquidó el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2012 incluyendo el valor no exento de su vivienda habitual y considerándolo en el cálculo del límite del 60% establecido en la LIP. Sin embargo, la Administración Tributaria excluyó dicho valor del cálculo al considerar que la vivienda habitual no era susceptible de producir rendimientos gravados en el IRPF. Esta exclusión derivó en una liquidación que incrementó la deuda tributaria del contribuyente que, tras agotar la vía administrativa y obtener una desestimación judicial en primera instancia, planteó recurso de casación, invocando una interpretación literal y teleológica del artículo 31.Uno.b) de la LIP, según la cual los bienes patrimoniales susceptibles de producir rendimientos, independientemente de su efectiva generación, deben ser considerados en el cálculo del límite.

Por tanto, la cuestión se centra en determinar si debe interpretarse dicho precepto de forma literal y considerar que todo elemento patrimonial que por su naturaleza o destino sea susceptible de generar rendimientos deba incluirse en el cálculo del citado límite, tal y como defiende la parte recurrente, o bien sólo aquellos elementos patrimoniales que generen rendimientos explícitamente, como defiende la Administración.

El TS concluye que la doctrina de su sentencia de 16 de marzo de 2011 no puede extenderse ni resulta aplicable directamente a los bienes inmuebles que constituyan vivienda habitual, pues no son bienes improductivos dado que, por su naturaleza, son susceptibles de generar rendimientos, con independencia de la no generación de rentas inmobiliarias en el IRPF en el ejercicio de liquidación. El TS también destaca que la consideración de improductividad no depende exclusivamente de la efectiva generación de rendimientos, sino de la aptitud del bien para producirlos. Así, se reafirma en el carácter productivo de la vivienda habitual, lo que implica su inclusión en el cálculo del límite del 60%.

Asimismo, el Tribunal enfatiza que esta interpretación concuerda con el propósito de la normativa, que busca evitar una tributación confiscatoria y proteger la vivienda habitual en atención a su relevancia constitucional y tributaria.

En consecuencia, el TS estima el recurso de casación del contribuyente, anula la sentencia impugnada y el acuerdo de liquidación, y fija como criterio jurisprudencial que la vivienda habitual no es un bien improductivo en el sentido del artículo 31.Uno.b) de la LIP.

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

Sentencia 5547/2024, 11 de noviembre de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso 1265/2023. El Tribunal Supremo fija doctrina por la cual las resoluciones implícitas de contratos se equiparan a las resoluciones expresas, por lo que no se realiza un nuevo imponible sujeto al ITPO, por la devolución a las partes de lo entregado

La cuestión de interés casacional que el TS examina consiste en determinar si en los casos de resolución de un contrato, por ejercicio de la facultad resolutoria implícita que contiene el artículo 1.124 del Código civil para las obligaciones recíprocas, cuando el perjudicado no opte por la alternativa de exigir el cumplimiento de la obligación, resulta aplicable lo establecido en el artículo 32.1 del RITPAJD, para casos en los que se pacta de forma expresa la recuperación del dominio como consecuencia del incumplimiento, en los que no se realiza de nuevo el hecho imponible por esta recuperación a las partes del dominio entregado.

La controversia gira en torno a la resolución de un contrato de permuta en el que un solar fue cedido a cambio de la construcción de un local. Ante el incumplimiento del adquirente, que no ejecutó la obra pactada, las partes resolvieron el contrato, y el solar fue devuelto a su propietaria original. La Administración tributaria consideró que, con la resolución del contrato, por no haberse acordado de forma expresa en el mismo, se producía un nuevo acuerdo, lo que significaba que en virtud del artículo 57.5 de la LITPAJD, se estaba llevando a cabo un nuevo acto sujeto a tributación. Por el contrario, el contribuyente sostuvo que la devolución del solar no constituía una nueva transmisión onerosa, ya que la facultad resolutoria implícita debía equipararse a la del 32.1 del RITPAJD.

El Tribunal establece que el ejercicio de la facultad resolutoria implícita no da lugar a un nuevo hecho imponible, ya que la resolución contractual es inherente al contrato inicial y no constituye un acuerdo nuevo entre las partes para llevar a cabo una nueva permuta. De este modo, sostiene que este principio establecido en el artículo 32.1 del RITPAJD aplica tanto a condiciones resolutorias expresas como implícitas, destacando que la resolución opera con efectos retroactivos, devolviendo las partes a su estado original. Por lo que, a su vez, opera el artículo 57.1 de la LITPAJD, que conlleva la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto satisfecho.

De esta manera, el TS concluye que no es necesario que una resolución judicial o administrativa confirme la resolución para que se excluya el impuesto, ya que la ley ya confiere esta facultad resolutoria a las partes, siempre que no exista conflicto respecto al incumplimiento.

Esta sentencia del TS refuerza la seguridad jurídica en el tratamiento fiscal de estos supuestos, evitando una doble imposición injustificada en contextos de resolución contractual.

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

Sentencia 5510/2024, de 13 de noviembre de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 2305/2023. El Tribunal Supremo confirma que la reducción del 95% en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe aplicarse evaluando el cumplimiento del requisito de funciones retribuidas del donatario en el momento de la donación

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar cuál es el periodo temporal en que debe verificarse el cumplimiento de los requisitos exigidos para disfrutar de la reducción del 95 por ciento prevista en el art. 20.6 LISD, con ocasión de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil. En concreto, si para comprobar la percepción de rentas percibidas por el ejercicio de funciones de dirección de la entidad que representen más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos del donatario, debe estarse al momento en que se produce la donación o, por el contrario, puede tenerse en consideración todo el año natural en que tiene lugar este hecho.

El caso en cuestión corresponde a una donación realizada el 1 de julio de 2005, en la que se cuestiona si el donatario cumplía con los requisitos de ejercer funciones de dirección y recibir más del 50% de sus rendimientos de la entidad en ese año. En este sentido, la Administración autonómica inicialmente denegó la aplicación de la reducción fiscal alegando que no existían rendimientos percibidos desde el inicio del ejercicio 2005 hasta la fecha de devengo del ISD y, por tanto, no se cumplían los requisitos establecidos en el citado artículo para aplicar la reducción.

No obstante, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su sentencia concluyó que los requisitos debían cumplirse durante todo el año 2005, y que el donatario efectivamente ejercía funciones de dirección y percibía la remuneración necesaria de la empresa familiar. Además, subrayó la importancia de interpretar la norma de manera finalista, con el objetivo de facilitar la continuidad de las empresas familiares y evitar su liquidación para el pago del impuesto de donaciones.

Finalmente, el TS casa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y establece como doctrina jurisprudencial que, en el caso de la donación de participaciones en el capital de una entidad mercantil, el momento en que se debe determinar el cumplimiento de los requisitos para aplicar la reducción del 95% en la base imponible, es el momento de la donación, y no un periodo anterior o posterior.

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

Sentencia 5634/2024, 18 de noviembre de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso 874/2023. La Administración tributaria está obligada a satisfacer intereses de demora por los pagos fraccionados mínimos indebidamente ingresados desde la fecha de ingreso hasta su devolución

En la presente sentencia, se aborda la cuestión de si la AEAT debe abonar intereses sobre los intereses de demora generados por la devolución de pagos fraccionados del IS, que fueron considerados ingresos indebidos tras la declaración de

inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016 por la STC 78/2020. Esta controversia ya fue objeto de examen en la STS 824/2024, de 13 de mayo de 2024 (incluida en el Boletín de Actualización fiscal, Número 136, de junio de 2024), a la que el TS se remite íntegramente, sentando así jurisprudencia.

A modo de resumen:

- ▶ El Tribunal establece que los pagos fraccionados, al ser declarados inconstitucionales, constituyen obligaciones tributarias autónomas. Esto implica que, al ser devueltos, generan el derecho a intereses de demora desde el momento del ingreso indebido hasta su efectiva devolución. La sentencia de 13 de mayo de 2024 (STS 824/2024) es citada como precedente relevante, donde se reafirma que los intereses de demora, una vez reconocidos, pueden generar nuevos intereses si hay un retraso en su pago.
- ▶ El artículo 32 de la LGT establece que la Administración debe devolver los ingresos indebidos y abonar los intereses de demora sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. En este sentido, se subraya que la negativa a abonar intereses sobre los intereses de demora no se justifica, dado que la obligación de la Administración de devolver los intereses devengados es clara y se deriva de la naturaleza de la deuda tributaria.
- ▶ La sentencia también aclara que la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos *ex tunc*, lo que significa que los ingresos por pagos fraccionados son considerados originariamente indebidos. Por lo tanto, la rectificación de las autoliquidaciones y la posterior reclamación de intereses de demora se enmarcan dentro del ámbito de la devolución de ingresos indebidos, conforme a lo dispuesto en el artículo 32 de la LGT.

Finalmente, se concluye que la Administración debe abonar los intereses de demora generados desde el ingreso indebido hasta la fecha de su devolución, reafirmando así la doctrina establecida en la STS 824/2024, que sostiene que los intereses reconocidos constituyen una deuda autónoma susceptible de generar nuevos intereses moratorios, con independencia de que, con anterioridad a la declaración de inconstitucionalidad ya se hubieran devuelto los pagos fraccionados mínimos (principal) por la mecánica propia del impuesto.

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

Puede consultar el boletín de la Sentencia 824/2024 en el siguiente [enlace](#).

Sentencia 5486/2024, de 20 de septiembre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 243/2019. La Audiencia Nacional estima en su totalidad el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la parte actora, considerando que los órganos inspectores de la Administración Tributaria dictaron el acuerdo de resolución del procedimiento cuando ya había prescrito el derecho para determinar la deuda tributaria

La cuestión controvertida se centra en la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente al IRPF del ejercicio 2009 debido a la duración excesiva de las actuaciones inspectoras. Además, se discuten otras cuestiones como la residencia fiscal del demandante y las imputaciones de renta realizadas por la Administración.

La parte recurrente argumenta que la Administración ha excedido el plazo de doce meses para concluir las actuaciones inspectoras, lo que implica la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria del IRPF 2009. Además, alega que la residencia fiscal en Luxemburgo está acreditada y rechaza las imputaciones de renta por falta de elementos constitutivos de simulación, prescripción del origen de los fondos y por tratarse de bienes titularidad de un tercero. Asimismo, señala la falta de motivación en el acuerdo sancionador por falta de conducta típica y elemento subjetivo de culpabilidad.

Por su parte, la Administración Tributaria se opone y solicita la desestimación del recurso contencioso-administrativo, afirmando que las actuaciones inspectoras se realizaron conforme al artículo 150 de la Ley General Tributaria (LGT), produciéndose la ampliación del plazo debido a la complejidad del caso y la necesidad de obtener información de Luxemburgo. Adicionalmente, sostiene que las dilaciones imputadas al contribuyente están debidamente motivadas, ya que éste no aportó la documentación requerida ni compareció debidamente cuando se le requirió. Adicionalmente, defiende que la residencia fiscal en Luxemburgo no está suficientemente acreditada y que las imputaciones de renta son procedentes. En cuanto a la sanción, mantiene que existe el elemento subjetivo de culpabilidad necesario para su imposición.

La AN estima las pretensiones de la parte actora, concluyendo que la Administración Tributaria no ha justificado adecuadamente las dilaciones imputadas al contribuyente.

La sentencia señala que la liquidación impugnada omite una consideración individualizada sobre cómo la conducta del demandante obstaculizó la labor de la Inspección y no justifica cómo las diferentes dilaciones impidieron la práctica de actuaciones necesarias. Por tanto, se considera que la Inspección Tributaria incurrió en una prolongación indebida del procedimiento inspector, más allá de los 12 meses previstos en el artículo 150.1 de la LGT, lo que implica la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria del IRPF 2009. En consecuencia, la AN estima totalmente las pretensiones del recurrente, anulando las liquidaciones efectuadas por la Administración relativas a la declaración presentada.

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

Sentencia 5035/2024, de 23 de septiembre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 1021/2020. La Audiencia Nacional ratifica la resolución impugnada del TEAC y desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el recurrente, confirmando que la renta obtenida por la venta de participaciones de la entidad debe tributar como rendimiento de capital mobiliario

La controversia se centra en determinar si la renta obtenida por el contribuyente en la venta de participaciones de FINANZAS 2000, S.L. en 2010, debe tributar como ganancia patrimonial o rendimiento de capital mobiliario. La discusión surge a raíz de la calificación fiscal de la operación de venta de participaciones y su posterior amortización mediante una reducción de capital con cargo a reservas.

La parte recurrente, argumenta que la venta de participaciones en 2010 fue parte de un proceso de separación de la sociedad, similar a una operación realizada en 2012, y, por tanto, debe tributar como ganancia patrimonial según el artículo 37.1 e) de la Ley 35/2006. Sostiene que las operaciones mercantiles tendentes a la separación del socio llevadas a cabo en 2010 y 2012 son idénticas y deben recibir el mismo

tratamiento fiscal de ganancia patrimonial. El recurrente considera que ambas transacciones forman parte de un mismo contexto de desvinculación de la sociedad.

Por otro lado, la Administración sostiene que la renta debe tributar como rendimiento de capital mobiliario, al considerar que la operación de 2010 no está vinculada a la separación del socio, sino que se trata de una simple venta de participaciones conforme al artículo 33.3 a) del TRLIRPF. Además, afirma que no existe conexión entre la venta de participaciones de 2010 y la separación definitiva del socio en 2012, la cual fue una operación independiente que debe ser calificada correctamente a efectos tributarios. En virtud de lo anterior, la Administración concluye que la operación de 2010 no inició un proceso formal de separación, por lo que su calificación fiscal como rendimiento de capital mobiliario es la correcta.

La AN desestima el recurso interpuesto por el recurrente confirmando la resolución del TEAC. La Sala concluye que no se han aportado pruebas suficientes que demuestren una conexión entre la venta de participaciones de 2010 y la separación del socio en 2012. Considera que la Administración actuó dentro de sus facultades de calificación al tratar la renta obtenida como rendimiento de capital mobiliario y que dicha calificación es adecuada. Se imponen las costas a la parte recurrente.

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

Sentencia 4662/2024, de 30 de septiembre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 556/2020. La Audiencia Nacional analiza la simulación de contratos de préstamos entre socios y sociedades entendiendo que en realidad lo que se produce es una donación

En las actuaciones inspectoras se negó la realidad del préstamo derivado de transferencias de fondos del socio a la sociedad. La Administración considera que estas operaciones tienen calidad de donaciones, mientras que la Compañía las declara como préstamos deduciendo los correspondientes intereses. La operación se había formalizado en un documento privado, cuya fecha era nueve años posterior a la de comienzo de la financiación, y no se había liquidado el correspondiente Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La inspección negó la realidad del préstamo derivado de transferencias de fondos del socio a la sociedad, al entender que por diferentes motivos se está produciendo una simulación: i) falta de acreditación al estar documentado en un documento privado, habiéndose formalizado con mucha posterioridad al inicio de la financiación y no habiéndose liquidado el correspondiente Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas ii) la única finalidad legítima de la operativa se basa en obtener una ventaja fiscal al deducir como gastos los intereses derivados de este préstamo, (iii) el único flujo de dinero entregado por la entidad al socio son los importes declarados como intereses, que representan una cantidad mínima en comparación con los fondos entregados y (iv) se verifica un aumento incesante del saldo acreedor del pasivo no procediendo a compensarlo en la ampliación de capital llevado a cabo posteriormente.

La pretensión del recurrente se basa en el entendimiento de que los fondos que fueron transferidos constituyen un préstamo participativo, y niega, por tanto, la existencia de simulación. Defiende la realidad de las operaciones y la validez del contrato de préstamo deducible, no concurriendo los requisitos necesarios para la existencia de donación.

Por otro lado, la Administración considera la existencia de simulación ya que, con fines de elusión fiscal a través de la deducibilidad de los intereses, el obligado tributario declara un contenido de voluntad no real, para producir con fines de engaño una apariencia de un negocio jurídico que no existe, crenado las partes una apariencia contable para encubrir la verdadera naturaleza de la financiación gratuita concedida a la empresa al objeto de no declarar la liberalidad recibida y también de deducir los intereses declarados, minorando la cuota del IS.

La Sala considera que, en el ámbito tributario, el negocio simulado consiste en crear una ficción con la que enmascarar la verdadera intencionalidad de la operación, obteniendo como resultado una tributación menor de la que correspondería aplicando la norma tributaria del negocio real.

La AN en su argumento recurre a jurisprudencia del TS - STS, de 4 de noviembre de 2015, Rec. n.º 100/2014 y STS, de 24 de febrero de 2017, Rec. n.º 948/2014 en la que se señala que para que exista una simulación es necesario acudir a la prueba indirecta de las presunciones, es decir, que los hechos base estén plenamente acreditados; que los mismos sean reveladores, con claridad, de la consecuencia, es decir, del hecho desconocido, que pretende demostrarse; y, en fin, que entre ambos exista un nexo que, conforme a las reglas de la lógica y del conocimiento humano, aparezca como extremadamente posible.

Así, la Sala, confirmando el criterio de la Administración, concluye que la operación fue simulada, basándose en los siguientes elementos:

- ▶ Elementos objetivos: el ingreso de cantidades muy considerables en los dos ejercicios inspeccionados, que, en realidad, fueron una parte de los que se había realizado a lo largo de muchos años, que no estaban bajo la cobertura del contrato de préstamo documentado en documento privado.
- ▶ Elementos subjetivos: considera que la verdadera intención de llevar a cabo esta operación fue obtener ilícitamente una menor tributación a través de dos caminos: por una parte, no declarando en la base imponible de la empresa la liberalidad (donación, lo calificó la Inspección) recibida del socio, y por otra deduciendo como gasto los intereses aparentemente producidos en favor del socio prestamista.

En este punto, añade la Sala que la dualidad de realidades en las operaciones simuladas, es decir, la diferencia entre la realidad civil o mercantil y la realidad tributaria, no es algo desconocido en el ámbito tributario, y, por ello, el artículo 16 LGT limita el alcance de la simulación a los efectos tributarios.

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

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

Sentencias 5487/2024 y 5488/2024, de 2 de octubre de 2024, dictadas por la Audiencia Nacional en los recursos 872/2020 y 874/2020. La Audiencia Nacional anula la regularización practicada por la Administración Tributaria al haberse dictado sin observar el procedimiento adecuado para la declaración de conflicto en la aplicación de la norma prevista en el art. 159 LGT

En las actuaciones inspectoras se concluyó que la constitución de sociedades patrimoniales interpuestas y la consecuente reducción de capital tenían por finalidad eludir la tributación de los dividendos en el IRPF de sus socios, determinando que hubo una simulación absoluta. Los cuatro accionistas de Firms y Caminos S.A., cada uno con un 25% de participación, aportaron sus respectivas participaciones a sociedades patrimoniales de nueva constitución, de las que cada uno, bien a título individual o bien juntamente con sus cónyuges ostentaría el 100% de las participaciones. Las sentencias 5487/2024 y 5488/2024 se refieren respectivamente a uno de los socios y al cónyuge de tal socio, cuya sociedad patrimonial recibió un dividendo de Firms y Caminos S.A., que a su vez fue distribuido a los socios persona física mediante una reducción de capital con devolución de aportaciones. Cabe destacar que ambas sentencias (la que ha resuelto sobre el socio original y la que ha resuelto sobre el cónyuge del socio original) se fundamentan en los mismos argumentos.

La inspección consideró que los dividendos repartidos por Firms y Caminos S.A. terminaron en el patrimonio personal de los socios sin ser sometidos a tributación. Estos dividendos no se contabilizaron como un ingreso en la sociedad que distribuyó el dividendo, ya que se consideraron como reparto de reservas de ejercicios anteriores, minorando el valor de adquisición. Por lo anterior, la inspección concluyó que la voluntad de los socios constituyentes de estas mercantiles fue crear una ficción jurídica para reducir la tributación de los dividendos en los socios personas físicas en su IRPF, declarando la inexistencia de las sociedades interpuestas a efectos fiscales y sometiendo a tributación en sede de los socios por los dividendos percibidos.

La pretensión de los recurrentes se basa en que no hubo una simulación absoluta, ya que la constitución de las sociedades patrimoniales fue real, querida y no oculta, y que, en cualquier caso, la correcta calificación de los hechos sería la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma, lo cual requiere un procedimiento específico regulado en el artículo 159 LGT, que en este caso no se siguió. Además, se cita la STS de 2 de julio de 2020 para argumentar que las figuras del conflicto en aplicación de la norma y la simulación no son intercambiables, es decir, que no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puesta a disposición de la Administración Pública de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas.

La Sala considera que no se aprecia una simulación absoluta, ya que se trata de una serie de negocios jurídicos válidos (constitución de sociedad patrimonial, reparto de dividendos y reducción de capital) aunque dirigidos a obtener un ahorro fiscal, lo que debería ser calificado como un conflicto en la aplicación de la norma del art. 159 LGT. No obstante, para la apreciación del conflicto en la aplicación de la norma y la consecuente exigencia del tributo, el legislador requiere seguir un procedimiento específico con audiencia del interesado y un dictamen vinculante de la Comisión Consultiva. Por tanto, al no haberse seguido el procedimiento establecido en virtud

del artículo 159 LGT, la Sala considera que ello determina la invalidez de la liquidación.

Por todo lo expuesto, la Sala concluye que la liquidación ha sido dictada sin observar el procedimiento previsto en el artículo 159 LGT, lo que determina la invalidez de la liquidación y de la subsiguiente sanción que toma soporte en ella, así como de la resolución del TEAC que desestimó la reclamación económico-administrativa deducida frente a liquidación y sanción.

Puede consultar la sentencia 5487/2024 en el siguiente [enlace](#) y la sentencia 5488/2024 en el siguiente [enlace](#).

Sentencia 5104/2024, de 4 de octubre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 226/2019. La Audiencia Nacional determina que es de aplicación la reducción del 40 por ciento sobre los importes cobrados por el recurrente derivados de su jubilación y que derivan de los compromisos por pensiones establecidos entre este y su empleador

La cuestión controvertida se centra en la determinación de la procedencia de la aplicación de la reducción del 40 por ciento sobre la totalidad de los importes percibidos por el contribuyente con motivo de su jubilación, derivados de los compromisos por pensiones establecidos con su empleador.

La parte recurrente impugna la resolución del TEAC alegando tres motivos. En primer lugar, la procedencia de la reducción del 40 por ciento, al considerar que las primas satisfechas a partir del 31 de diciembre de 2006 deben calificarse como ordinarias. En segundo lugar, la vulneración de la doctrina de actos propios, dado que en una inspección previa no se consideró que la reducción del 40 por ciento fuera incorrecta. Finalmente, la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, argumentando que las dilaciones no eran imputables al contribuyente.

Por su parte, la Administración Tributaria sostiene que esta reducción del 40 por ciento no es aplicable, en la medida en que las primas no pueden calificarse como ordinarias por tratarse de una magnitud variable y futura. Además, niega que exista infracción de la doctrina de actos propios puesto que no se pronunció sobre la irregularidad de los rendimientos objeto del acuerdo de liquidación ahora impugnado y, por último, que las dilaciones no eran atribuibles a la Administración, negando la prescripción del derecho a liquidar.

De acuerdo con lo anterior, la AN recalca que las primas ordinarias son las que se satisfacen de forma común, regular y habitual. Por tanto, considera que las primas se han cuantificado conforme a los términos y condiciones que se pactaron desde el inicio y que no consta que haya habido situaciones extraordinarias que hayan supuesto modificaciones en la forma de determinación de las primas durante la vigencia de la póliza.

Adicionalmente, destaca que lo esencial para considerar las primas como ordinarias no es que la cuantía de las primas haya podido oscilar en el tiempo, sino que las reglas de su cuantificación no hayan sufrido cambios respecto a lo previsto en las pólizas originales.

En definitiva, la AN estima el recurso interpuesto por la parte actora y establece que, aunque no se aprecia la prescripción alegada por el recurrente, debe aplicarse la reducción del 40 por ciento prevista en la Disposición Transitoria Undécima del TRLIRPF, tanto a las primas satisfechas hasta el 31 de diciembre de 2006, como a

las primas previstas en la póliza original satisfechas posteriormente, ya que se consideran ordinarias al no haber experimentado modificaciones debido a cambios en su determinación.

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

Sentencia 5319/2024, de 17 de octubre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional, en el recurso 810/2019. Análisis del concepto de “beneficiario efectivo”, aplicación de la doctrina de los “casos daneses”

La Audiencia Nacional ha dictado sentencia 5319/2024 desestimando el recurso interpuesto por parte de un contribuyente contra la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019.

En dicha Resolución el TEAC aplicaba al asunto objeto de revisión la doctrina de los “casos daneses” del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en un asunto donde denegó la exención doméstica española prevista en el artículo 14.c del TRLIRNR al pago de intereses por parte de una entidad residente fiscal en España a su socio residente en Holanda el cual, a su vez, transfería, de forma sucesiva y por el mismo importe, las referidas cantidades a su socio residente en Curaçao y este, a su vez, a su socio residente en Andorra, propiedad de una persona física residente fiscal también en Andorra.

En concreto, el acto administrativo objeto de revisión es una propuesta de liquidación emitida por la Administración Tributaria española con relación al Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de pagos realizados en concepto de intereses durante los ejercicios 2012, 2013 y 2014 por parte de una entidad residente fiscal en España a su socia residente fiscal en Holanda, la cual, bajo el criterio de la Administración y, posteriormente, del TEAC, no califica como beneficiaria efectiva de la renta. Por el contrario, era la entidad residente fiscal en Andorra la que se entendía que disponía y, por tanto, se beneficiaba en última instancia de la renta.

En lo que respecta al concepto de beneficiario efectivo, las cuestiones de fondo alegadas por el contribuyente en el recurso interpuesto ante la Audiencia Nacional contra la resolución del TEAC son las siguientes:

- ▶ Falta de acreditación, por parte de la Administración Tributaria española, de que la entidad holandesa receptora de los pagos de intereses no califica como beneficiario efectivo de la renta.

Con relación a este punto, el recurrente alega que corresponde a la Administración tributaria probar o aportar indicio sobre su afirmación de que la entidad holandesa no era el beneficiario efectivo de los intereses pagados.

Pues bien, del análisis de la resolución del TEAC, así como de la documentación obrante en el expediente, la Audiencia Nacional entiende que queda acreditado con claridad que la entidad holandesa no era el beneficiario efectivo de la renta, puesto que los pagos de intereses que realizaba la entidad española a favor de la entidad holandesa eran transferidos de forma sucesiva y por los mismos importes a través de las entidades intermedias hasta la entidad andorrana, la cual es la perceptora última y definitiva de la renta.

La Audiencia Nacional indica que dicha operativa no se ha puesto en duda durante el procedimiento, así como tampoco se ha puesto en duda la ausencia de actividad económica a nivel de las entidades interpuestas (i.e. la entidad residente en Holanda y la entidad residente en Curaçao). Del mismo modo, tampoco la recurrente ha

demostrado, a juicio de la Audiencia Nacional, que las entidades interpuestas tuvieran otra finalidad más allá que la de canalizar los flujos de efectivo entre la entidad residente fiscal en Andorra y la entidad residente fiscal en España.

- ▶ La exención doméstica española respecto del pago de intereses prevista en el artículo 14.c del TRIRNR no trae causa de la transposición de la Directiva 2003/49 y que dicha directiva no tiene efecto vertical.

En lo que respecta a este argumento, así como a la omisión del concepto o cláusula de beneficiario efectivo en nuestra normativa interna, la Audiencia Nacional considera que, una vez aprobada la Directiva 2003/49, la normativa interna ha de interpretarse a la luz de aquella.

En concreto, aludiendo a los artículos 4 y 5 de la Directiva, la Audiencia Nacional señala que “una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario.”

Asimismo, y remitiéndose a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2023, la Audiencia Nacional indica que “justiciables no pueden invocar normas de Derecho europeo de manera fraudulenta o abusiva, lo que debe interpretarse por las autoridades nacionales y órganos jurisdiccionales en el sentido de que cuando se produzca una práctica fraudulenta o abusiva, deben denegar al contribuyente el beneficio de la exención de cualquier impuesto sobre los pagos de intereses establecida en el artículo 1.1 de la Directiva 2003/49, del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, aun cuando no exista disposición nacional o contractual alguna que contemple tal denegación. De suerte que aún no recogiendo la legislación nacional una norma antiabuso sería de aplicación las normas antiabuso europeas, puesto que la teoría sobre el abuso de derecho es calificada como principio general del Derecho Europeo, gozando de aplicación automática, sin que se precise su transposición a las normas nacionales para su aplicación.”

Así, la Audiencia Nacional considera que el TEAC no ha hecho otra cosa que aplicar la normativa comunitaria a los efectos de analizar la procedencia o no de la exención prevista en el artículo 14.c del TRIRNR, por lo que no puede considerarse que el TEAC se haya pronunciado en contra de la jurisprudencia comunitaria, vulnerando los principios de seguridad jurídica y legalidad.

- ▶ Necesidad, por parte de la Administración Tributaria, y ante la ausencia de una cláusula nacional específica que prevea el concepto de beneficiario efectivo, de acudir a las cláusulas generales antiabuso previstas en la LGT.

Finalmente, este argumento también es rechazado por parte de la Audiencia Nacional. A este respecto, y a juicio de la Audiencia, la propia Directiva 2003/49 prevé que las autoridades nacionales y órganos jurisdiccionales deban denegar al contribuyente el beneficio de la exención de cualquier impuesto sobre los pagos de intereses cuando se produzca una práctica fraudulenta o abusiva.

En consecuencia, no estaríamos ante un supuesto de simulación o de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (i.e. normas generales antiabusos de la LGT), sino ante un caso en el que la Administración Tributaria analiza y determina si se dan o no los supuestos establecidos legalmente para beneficiarse de la exención.

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

Sentencia 5304/2024, de 22 de octubre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 1016/2020. La Audiencia Nacional desestima el recurso interpuesto por el recurrente, confirmando la resolución del TEAC, al no haber acreditado suficientemente su residencia fiscal en China, y denegando, por tanto, la devolución solicitada

La controversia se centra en la acreditación de la residencia fiscal en China durante el ejercicio 2016 y, si procede la devolución de las retenciones practicadas en España por la empresa pagadora en concepto de IRNR, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.c) del TRLIRNR.

El recurrente argumenta que no reúne las condiciones para ser contribuyente del IRPF según los artículos 8 y 9 del TRLIRPF, y que, por tanto, tiene derecho a la devolución solicitada en el IRNR correspondiente al ejercicio 2016. Sostiene que ha aportado pruebas suficientes para acreditar su residencia fiscal en China, aportando entre otras, un certificado de residencia fiscal en China de los ejercicios 2015 y 2017, manifestando que en relación con el ejercicio 2016 no ha sido posible obtenerlo en la medida que realizó diversos viajes por vacaciones fuera de China. Además, aporta nóminas de Benteler España, S.A., y las declaraciones de la renta en China de los ejercicios 2015/2016 y 2016/2017.

La Administración sostiene que el recurrente no ha acreditado suficientemente su residencia fiscal en China ni la tributación en dicho país por la renta mundial percibida durante el ejercicio en cuestión. Argumenta que las pruebas aportadas no son concluyentes, destacando la falta de un certificado de residencia fiscal en China de 2016 y la insuficiencia de otros documentos presentados. En particular, señala que las declaraciones de la renta en China carecen de autenticidad y que el contrato de expatriación aportado corresponde al ejercicio 2018, sin haberse presentado el contrato inicial relativo al ejercicio 2011.

La Audiencia Nacional desestima el recurso contencioso-administrativo, confirmando la resolución del TEAC y la liquidación impugnada. La Sala concluye que el recurrente no ha acreditado suficientemente su residencia fiscal ni la tributación de las rentas percibidas de Benteler España, S.A. en China durante el ejercicio 2016. Aunque reconoce que el certificado de residencia fiscal no es el único medio de prueba, considera que las pruebas aportadas no demuestran la residencia fiscal en China ni la tributación en dicho país por la renta mundial. En consecuencia, se desestima la solicitud de devolución de la retención practicada y se impone al demandante el pago de las costas procesales, al no apreciar dudas de hecho ni de derecho en la resolución del litigio.

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

Sentencia 5641/2024, de 14 de noviembre de 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 807/2019. La Audiencia Nacional determina que la operación de arrendamiento y venta de un inmueble en el extranjero constituye una actividad económica real, no tratándose de un producto de inversión comercializado por una entidad bancaria, lo que permite aplicar la exención por doble imposición al liquidar la sociedad propietaria del mismo

La entidad recurrente, residente fiscal en España, adquirió en el 2005 a una entidad bancaria acciones representativas del 5% del capital social de una entidad luxemburguesa. Dicha entidad se encontraba en el momento de su adquisición en negociaciones para adquirir un inmueble en París, compra que finalmente se produjo a finales de dicho ejercicio.

Los únicos ingresos que obtuvo dicha sociedad fueron los derivados del arrendamiento de las oficinas y locales situados en el inmueble de su propiedad. La entidad luxemburguesa, a efectos de realizar su actividad empresarial de arrendamiento, contaba con una oficina en Luxemburgo y una persona con contrato laboral.

Finalmente, el inmueble se transmite a finales del 2010 y, a partir de dicho momento, la entidad luxemburguesa entra en proceso de liquidación, produciéndose la misma a finales del 2012.

La cuestión controvertida del recurso en cuestión se centra en dilucidar la procedencia de la aplicación de la exención por doble imposición internacional prevista en el artículo 21 del TRLIS a la plusvalía puesta de manifiesto como consecuencia de la liquidación de la entidad.

La Administración tributaria procede a recalificar, al amparo del artículo 13 de la LGT, la operación realizada por los clientes de la entidad bancaria, y en este caso por el recurrente, por entender que se está ante la inversión en un producto financiero cuyo objeto es que la plusvalía no llegue a tributar de manera efectiva en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por aplicación del artículo 21 del TRLIS. A tal fin, conforme el criterio de la Inspección, la entidad bancaria diseña la operación en cuestión para que se entiendan cumplidos los requisitos previstos en dicho artículo, no realizando la entidad adquirida actividad de arrendamiento alguno.

Por su parte, la recurrente defiende la existencia de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles en el extranjero por parte de la entidad luxemburguesa, cumpliéndose todos los requisitos exigidos por el artículo 21 TRLIS para poder tener acceso a la exención sobre las rentas derivadas de tal actividad.

La AN, desacreditando uno a uno los indicios expuestos por el TEAC, desnaturaliza el perfil financiero alegado por el TEAC y estima las pretensiones de la recurrente con base en las siguientes afirmaciones:

- ▶ La constitución de la sociedad luxemburguesa por la entidad bancaria para después venderla a futuros inversores no es indicio alguno de estar fabricando un producto financiero que coloque a futuros inversores.
- ▶ La existencia de un contrato entre la sociedad adquirida y la entidad bancaria con la finalidad de que esta última se encargue de la gestión de la sociedad no lleva a la conclusión de que se trata de una maniobra para que la entidad bancaria siga controlando la sociedad transmitida. Que un futuro inversor quiera

mantenerse al margen del funcionamiento de la sociedad en tanto que únicamente esté interesado en la rentabilidad de la misma, no determina que estemos ante una inversión en un producto financiero.

- ▶ Que la persona contratada para la gestión de la entidad no viva en las proximidades del inmueble, no es indicio de que no se ocupara de la actividad comercial para la que fue contratada.
- ▶ La venta del inmueble por considerarse beneficiosa para la sociedad no supone que la actividad de arrendamiento no fuera real, ni que el objeto de la sociedad no fuera la explotación comercial del mismo.

Dicho todo lo anterior, la Sala considera que el período de tenencia del inmueble (cinco años), la realización de obras, la celebración de nuevos contratos de arrendamiento, la explotación comercial del inmueble y la posterior venta del mismo a la vista de la oferta de compra realizada, son hechos que desnaturalizan el carácter financiero alegado por el TEAC y la Administración tributaria.

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

Sentencia 6302/2024, de 28 de noviembre del 2024, dictada por la Audiencia Nacional en el recurso 726/2020. La Audiencia Nacional determina si existe un conflicto en la aplicación de la norma del art. 15.1 LGT en una operación de reestructuración de deuda por la que se regularizó el IS de los ejercicios 2009, 2010 y 2011

La Audiencia Nacional ha estimado el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Iberdrola, S.A. (IBSA) contra tres resoluciones del TEAC, anulando las liquidaciones emitidas por la Administración Tributaria que regularizaban el IS de los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

La Administración Tributaria fundamentó su regularización en la aplicación del "Conflicto en la aplicación de Norma Tributaria" contemplada en el artículo 15.1 de la LGT. La regularización consistió en eliminar el gasto financiero adicional soportado por IBSA debido a la financiación recibida de Iberdrola International BV (IIBV) y el resultado del *swap* concertado entre Scottish Power (SPW) e IBSA, lo que condujo a una reducción significativa de la base imponible de la sociedad matriz en España en su IS de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 por más de 160 millones de euros.

La Administración Tributaria consideró que estas operaciones carecían de una justificación económica válida, ya que se apartaban del método habitual de financiación del grupo, y que su único propósito era reducir la carga fiscal de la matriz en España.

La pretensión del recurrente argumentó que la reestructuración de la deuda, incluyendo la ampliación de capital de Iberdrola USA (IBUSA) y el préstamo de SPW, fortalecía la capitalización de IBUSA y utilizaba la liquidez interna del grupo de manera eficiente, remunerando a precio de mercado. Sostenía que estas operaciones tenían una lógica económica válida y no debían considerarse impropias por no seguir los esquemas habituales. Además, argumentó que imponer un único esquema financiero restringía la libertad empresarial y la capacidad de optimizar recursos, lo que va en contra del principio constitucional de libertad de empresa.

La Sala consideró que las operaciones realizadas por IBSA no eran "manifiestamente artificiosas o impropias" y que la reestructuración de la deuda no supuso un ahorro

fiscal ni una doble deducción, sino que produjo efectos jurídicos y económicos independientes. Además, destacó que mantener una calificación crediticia adecuada es fundamental para un grupo multinacional y que alcanzar una remuneración de plena competencia por saldos acreedores no es artificioso ni impropio, sino deseable.

La Audiencia Nacional criticó que la Administración haya condicionado la legalidad de la reestructuración a la forma en que se realizó, sin tener en cuenta las consideraciones empresariales razonables presentadas por el recurrente, subrayando que no existe una norma jurídica que imponga una única forma de reestructuración y que la Administración no puede penalizar opciones legítimas que no generen la mayor carga fiscal posible.

Por todo lo expuesto, la Sala concluyó que en la reestructuración de la deuda realizada por el recurrente no se dieron las condiciones necesarias para declarar un conflicto en la aplicación de la norma tributaria en los términos establecidos en el artículo 15.1 LGT. En consecuencia, se estimó el recurso contencioso-administrativo, y por tanto, la regularización llevada a cabo por la Administración Tributaria y confirmada por el TEAC fue declarada improcedente.

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

Sentencia 326/2024, de 9 de mayo de 2024, dictada por el TSJ de Madrid en el recurso 1681/2021. No deducibilidad de gastos financieros derivados de un préstamo concedido por una entidad vinculada a otra, encontrándose esta última en una situación de desequilibrio patrimonial, al no tener la naturaleza de préstamo, sino de fondos propios

El TSJ de Madrid (TSJM), en su sentencia del 9 de mayo de 2024, confirma la resolución del TEAR de Madrid, de fecha 8 de septiembre de 2020, por la que se resuelven las reclamaciones económico-administrativas número 28-03642-2017, 28-03662-2017, 28-26909-2017 y 28-26910-2017 en relación con el IS 2011 y 2012, respecto a la no deducibilidad de gastos financieros de préstamos intragrupo y de gastos ligados al pago de *management fees*, así como respecto a la imposición de sanción con motivo de la regularización llevada a cabo por la Administración tributaria.

El TEAR había agrupado varias reclamaciones y concluyó que los gastos financieros derivados de la deuda intragrupo, así como los gastos de gestión declarados por el contribuyente, no eran deducibles. En concreto, la conclusión del TEAR, compartida en todos sus extremos por el TSJM, pivota sobre las siguientes consideraciones:

- ▶ No deducibilidad de los gastos financieros vinculados a préstamos otorgados por otras filiales del grupo, al no tener la naturaleza de préstamo, sino de fondos propios.

En concreto, el TEAR, así como el TSJM, consideran que dado que el contribuyente (entidad española) (i) se encuentra en una precaria situación patrimonial; (ii) estaría incurso en causa de disolución según la normativa mercantil aplicable salvo aumento de capital; (iii) en la memoria y cuentas anuales de la compañía española se reconoce y se manifiesta dicha situación de desequilibrio, señalándose la necesidad de apoyo financiero del grupo y sin referencia a la posibilidad de obtención de financiación ajena; (iv) existe una ampliación de capital en el ejercicio 2013; no se puede admitir la deducibilidad de los gastos financieros derivados de la deuda

intragrupo en la medida en que su naturaleza real no es la de préstamo o deuda, sino la de capital.

- ▶ No deducibilidad de los costes de *management fees* o costes de gestión, por no existir una relación directa con los ingresos de la compañía española.

A este respecto, el TEAR analizó estos gastos y determinó que los mismos no podían considerarse deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades al no estar justificada su correlación con los ingresos, no haberse acreditado el beneficio o ventaja para el destinatario de los servicios (i.e., en este caso, la empresa española) y tratarse, en naturaleza, de costes estructurales del grupo, y no de servicios concretos y específicos a favor de la compañía española. El contribuyente, por su parte, intentó justificar los servicios recibidos a través de contratos, informes y correos electrónicos, pero el tribunal desestimó estas pruebas, señalando que los servicios eran de naturaleza estructural y no beneficiaban directamente a la filial española.

En su sentencia, el TSJM respalda totalmente la decisión del TEAR, confirmando la no deducibilidad de los gastos, pues considera que, incluso para el caso en que se hubiera acreditado la utilidad directa, en lo que respecta al criterio de atribución de costes, estos no atienden a los elementos directamente intervinientes en su prestación, ni se establece conexión alguna entre la actividad y el coste (i.e., personal, tiempo empleado, etc.), sin que además exista desglose del reparto de costes para cada tipo de servicio específico y concreto (i.e., servicios generales, apoyo informático, contabilidad, marketing, etc.). Por lo que concluye que los gastos estructurales de *management fees* no eran deducibles fiscalmente según las normas nacionales y las directrices de la OCDE.

- ▶ Procedencia de la sanción por haber incurrido el contribuyente en una conducta dolosa o culposa.

Finalmente, en lo que a la sanción respecta, el TSJM, en alusión a diversa jurisprudencia y doctrina del Tribunal Supremo, estipula que la negligencia en el ámbito tributario consiste en la no realización del comportamiento exigible al obligado tributario según la naturaleza concreta de la obligación. Así, concluye que, “en el presente caso, la claridad y evidencia de la conducta del obligado tributario, consistente en declarar en los ejercicios comprobados un gasto financiero por intereses consecuencia de unos préstamos que, en realidad, tenían la naturaleza de aportaciones de capital, y unos gastos por repercusión de costes por servicios prestados por otra empresa del grupo que no se acredita supongan un beneficio directo para el sujeto infractor, sino que deben considerarse costes estructurales del grupo, no puede dejar margen a la interpretación, sin que los aspectos regularizados por la Inspección se justifiquen en una laguna legal o en la aplicación razonable de la normativa tributaria, ni revista los caracteres necesarios para ser considerada como error invencible, lo que daría lugar a la exclusión de responsabilidad”. Por tanto, estipula que la sanción está correctamente impuesta por parte de la Administración.

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

Resolución del TEAC, de 19 de noviembre de 2024 (R.G. 02397/2024). En un esquema de mecenazgo tecnológico, el TEAC confirma la existencia de simulación por la utilización de la figura de la AIE para maximizar los créditos fiscales a imputar a los inversores inflando artificialmente los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica

La controversia suscitada trae causa en un procedimiento inspector por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2019 y 2020 incoado a una compañía ("Z", SLU) como sucesora de una entidad disuelta y liquidada ("Y", SL, y SPONSOR) que, a su vez, sucedía a otra entidad ("X", la AIE). La Inspección culmina con un acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de Madrid de la AEAT de la que, si bien no resulta importe alguno a ingresar, sí se regularizan las bases imponibles negativas (BINS) y se minoran las bases de la deducción por I+D declaradas por la AIE. A la regularización anterior siguió el acuerdo de imposición de sanción derivado de la misma ex. arts. 196 y 197 LGT, por importe de 1.416.493,13 euros.

El motivo de la regularización pivotó en la apreciación de simulación en el importe facturado a la AIE por el SPONSOR, con motivo de la prestación de un servicio de ejecución material de un proyecto de I+D en el 2019. Como consecuencia de dicha declaración la AEAT practica un ajuste negativo en la base de la deducción declarada en 2019 por un importe de 1.994.142,95 euros

Tras analizar las alegaciones de la sucesora de la AIE en materia de competencia, doctrina de actos propios de la Administración, y otros (que ahora no interesan), e iniciado el análisis de la regularización de las BINS, el TEAC desarrolla en su FJ 8 y ss. la conformidad a Derecho de la base de la deducción de I+D generada en 2019 e imputada a los socios, con la que recuperan el capital invertido mediante los créditos fiscales por las BINS imputadas y por la deducción de I+D que materializan en sus declaraciones tributarias, obteniendo asimismo un rendimiento por la diferencia entre lo invertido y los créditos fiscales ejercitados.

Si bien en el ejercicio 2020 los gastos documentados en las facturas emitidas por el SPONSOR a la AIE por el desarrollo del proyecto de I+D se correspondían exactamente con lo presupuestado, no ocurría lo mismo respecto del ejercicio 2019, en el que la facturación habría ascendido según las facturas aportadas a 3.050.095,70 euros mientras que la Inspección consideraba deducible tan solo 1.086.453,71 euros, al ser este el gasto en que efectivamente se incurrió en el proyecto de I+D. No se admite, por tanto, la diferencia como una partida deducible en el IS, por lo que se declara la existencia de simulación para esa parte de los servicios facturados por el SPONSOR.

A juicio del TEAC, la facturación por el SPONSOR a la AIE ha de corresponderse exactamente con el gasto de I+D estimado (el presupuestado), suponiendo cuantía total de las facturas aportadas un "x 2,8" de lo presupuestado. Esta desviación es a su parecer tan significativa que no cabe englobar en un error involuntario. Al contrario, considera que la sobredimensión del gasto ha tenido como fin que la financiación que facilitan los inversores cubra gran parte del coste efectivamente incurrido en el proyecto. A lo anterior, hay que sumar que el proyecto de I+D no iba a ser objeto de explotación por la AIE ni los socios, sino utilizados por el SPONSOR a los pocos meses de su terminación, por medio del ejercicio de opciones de compra y venta previamente pactadas. También se pactó que ni la AIE ni los inversores participasen en la explotación de los proyectos, por lo que considera totalmente

artificiales los importes pagados en exceso (que la AIE sufragaba gracias a un préstamo concedido por el SPONSOR), al tratarse de un mecanismo generación artificial de créditos fiscales. Por lo que considera que se está ante un sistema de auto-facturación con importes inflados.

La entidad, por su parte, alega que no se dan los elementos que deben concurrir para la apreciación de simulación en el ámbito tributario (identificación del negocio real disimulado, del aparente, o la ocultación o ánimo defraudatorio) y que la voluntad querida y el negocio efectivamente realizados han sido bendecidos por la DGT en numerosas consultas.

El TEAC remitiéndose nuevamente a la resolución del TEAR de Madrid, no discute ni rechaza *«que el obligado tributario haya utilizado, para llevar a cabo un proyecto de I+D, esta forma de financiación en que consiste el referido como "mecenazgo tecnológico", sino el haberlo hecho de forma fraudulenta, inflándose por el investigador, con la connivencia de los inversores de la AIE y de esta, las facturas emitidas para, de esta forma, incrementar los créditos fiscales que finalmente, a través de la imputación, corresponderán a tales inversores o partícipes»*.

Con todo lo anterior, el TEAC rechaza la deducibilidad del gasto por no ser real, sino simulado. Por otro lado, la resolución reitera el criterio establecido en la Resolución del TEAC de 21 de octubre 2024 (RG 199/2022) conforme a la cual el carácter vinculante de los informes motivados a efectos de la deducción de I+D únicamente es de aplicación bajo la vigencia del TRLIS, según reiterada doctrina del TS.

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

Resolución del TEAC, de 19 de noviembre de 2024 (R.G. 05262/2023). Tasación pericial contradictoria. El TEAC habilita a la Administración a dictar una tercera liquidación cuando las dos anteriores fueron anuladas por adolecer de un defecto de motivación imputable al perito tercero

En esta resolución el TEAC se pronuncia, en unificación de criterio, sobre la siguiente controversia jurídica: <<Determinar las consecuencias jurídicas que se derivan de la anulación, por segunda vez, de una liquidación, basada en la misma falta de motivación del informe del perito tercero. Todo ello en el marco de un procedimiento inspector en el cual el obligado tributario ha solicitado la práctica de la tasación pericial contradictoria>> O lo que es lo mismo: la posibilidad de dictar una tercera liquidación cuando las dos liquidaciones anteriores habían sido anuladas por estar insuficientemente motivado el dictamen del perito tercero que les servía de base.

En el supuesto de hecho analizado, una sociedad fue objeto de un procedimiento inspector relativo al IS, ejercicios 2011 y 2012, que culminó con dos liquidaciones: una relativa a la regularización a valor de mercado de una operación vinculada entre la sociedad y su administrador utilizando el método del coste de incrementado, y la otra relativa a la regularización global del IS 2011-2012.

Ambas fueron impugnadas ante el TEAR de Madrid quien las resuelve de manera acumulada estimándolas parcialmente y ordenando la retroacción de actuaciones ante la existencia de un primer defecto formal, pues la Inspección no había comunicado al interesado su derecho a promover la tasación pericial contradictoria (TPC). La sociedad promovió TPC en corrección del valor de mercado dado a la operación vinculada, y se nombró un perito tercero que entregó su valoración, la cual sirvió de base para las nuevas liquidaciones del IS 2011-2012. Recurridas ante el TEAR de Madrid, éste consideró que el dictamen del perito tercero no se encontraba

debidamente motivado, ordenando la retroacción de actuaciones. La AEAT, en cumplimiento de esta orden de retroacción de actuaciones, requiere al perito tercero que subsane el defecto de motivación advertido por el TEAR de Madrid, quien aportó una adenda a su valoración inicial, sirviendo de base a las nuevas liquidaciones por el IS 2011-2012. Estas fueron nuevamente recurridas, y el TEAR de Madrid consideró que el perito tercero no había subsanado con su adenda el defecto de motivación de su primera tasación.

Así las cosas, el TEAR de Madrid considera que la Administración incurre en su segunda resolución en el mismo error, produciéndose una doble ausencia de valoración y una tercera posibilidad de la Administración de realizar un nuevo procedimiento de comprobación de valores, por lo que estima la reclamación y anula las liquidaciones emitidas.

Contra esta resolución, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio aludiendo a la errónea extensión de la jurisprudencia del TS relativa a la proscripción del triple tiro realizada por el TEAR de Madrid, al haber equiparado indebidamente las valoraciones realizadas por el perito tercero con las valoraciones administrativas.

El Director solicita del TEAC la estimación de su recurso y que fije como criterio que, atendiendo al objeto y naturaleza de la TPC, no cabe imputar las deficiencias de la valoración del perito tercero a la Administración tributaria, por lo que a su juicio no cabe prohibirle dictar una nueva liquidación cuando las dos anteriores han sido anuladas por defecto de motivación realizadas por el perito tercero en una TPC.

El TEAC confirma la tesis de Director recurrente insistiendo en que el dictamen del perito tercero no es una valoración administrativa, sino una valoración realizada por un sujeto ajeno e independiente de la Administración tributaria. Por ello, el órgano de aplicación de los tributos es incompetente para corregir la valoración de perito tercero, y defiende la autonomía de la TPC respecto del procedimiento en que se practicó la liquidación. Es por esto por lo que para el TEAC no resulta de aplicación al dictamen del perito tercero en el seno de una TPC la doctrina jurisprudencial de prohibición de triple o subsiguientes tiros, pues el error lo genera el perito tercero, lo que no puede subsanar la Administración.

Con todo lo anteriormente expuesto, el TEAC estima el recurso presentado por el Director del Dpto. de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, y fija el siguiente criterio:

“No cabe prohibir a la Administración tributaria dictar una nueva liquidación cuando, anulada una primera liquidación por falta de motivación del dictamen del perito tercero en el marco de un procedimiento de tasación pericial contradictoria y debidamente comunicada tal circunstancia al perito tercero por la Administración tributaria, se anula la liquidación posterior (segunda liquidación) por apreciarse de nuevo el mismo defecto de motivación en el segundo dictamen del perito tercero.

En este supuesto, deberá anularse la segunda liquidación y ordenar la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal apreciado en el procedimiento de tasación pericial contradictoria a fin de que se proceda a su subsanación.”

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

Resolución del TEAC, de 19 de noviembre de 2024 (R.G. 05279/2023). El TEAC considera que no es exigible el modo específico o la manera en que la desatención a un requerimiento de información ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras a la hora de sancionar a un contribuyente ex. artículo 203.1.b) LGT, apreciando culpabilidad en su conducta por la mera desatención

El TEAC se pronuncia sobre si la falta de contestación a un requerimiento de información es constitutiva *per se* de la infracción tributaria prevista en el artículo 203.1.b) LGT. Este artículo regula la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria siempre que el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones. Entre otras, “No atender algún requerimiento debidamente justificado”, se considera una conducta constitutiva de este tipo de infracción.

De la literalidad del artículo nos encontramos con que, para poder sancionar a un obligado tributario ex. art. 203.1.b) LGT, han de concurrir: (i) el elemento objetivo de la infracción tributaria, esto es, la desatención a un requerimiento debidamente notificado, y (ii) el elemento subjetivo de la infracción ex. artículo 183.1 LGT, siendo este la debida justificación de que su conducta ha tenido el fin último de impedir el desarrollo normal de las actuaciones de la Administración tributaria.

El supuesto de hecho enjuiciado por el TEAC parte de un acuerdo de imposición de sanción en el que la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía impuso una multa de 10.000 euros a una entidad por no haber atendido debidamente un requerimiento de información (ex. art. 203.1.b LGT). En el requerimiento inicial se solicitaba al contribuyente información relativa a las partidas contables de “Otras aportaciones de socios” así como los datos identificativos de estos; requerimiento que no fue atendido en un primer momento. La Administración requirió lo anterior hasta en dos ocasiones más, siendo todos los requerimientos desatendidos. La sociedad recurrió la sanción anterior ante el TEAR de Andalucía, señalando que procedió a contestar al requerimiento cuando recabó la información necesaria, cuestionó la cuantía de la multa y alegó la falta de motivación del acuerdo sancionador al considerar que la Administración había utilizado una fórmula estereotipada de justificación de la culpabilidad.

Para el TEAR de Andalucía, si bien concurría en el supuesto enjuiciado el elemento objetivo de la infracción tributaria, no sucedía lo mismo respecto del elemento subjetivo, pues a su juicio, el artículo 203.1 LGT exige un “plus” para la imposición de sanción, siendo este la justificación en el acuerdo sancionador de en qué medida la desatención por parte del obligado tributario ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras, por lo que estimó la reclamación interpuesta.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT recurrió la resolución del TEAR de Andalucía por medio del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, indicando que ese plus “*excede el ámbito propio de análisis del elemento subjetivo y es extraño al sistema sancionador tributario*”. Además, el Director considera que dicha acreditación devendría imposible para la Administración, violaría la protección de datos de terceros y diluiría de carácter coactivo de la obligación de información ex. art. 93 LGT. Con todo ello, solicita al TEAC la fijación de siguiente criterio: “*La acreditación del elemento subjetivo en la*

infracción regulada en el artículo 203.5 LGT no requiere probar en qué medida el incumplimiento ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones de comprobación de las que el sujeto infractor no es parte".

El contribuyente, en sus alegaciones al recurso extraordinario, hacía alusión a numerosa jurisprudencia y doctrina administrativa que afirma que no cabe, en el ámbito sancionador, admitir una suerte de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial. Se remite asimismo a ese "plus" exigido por el TEAR, el cual únicamente se corresponde con el elemento subjetivo de la infracción: la acreditación de la culpabilidad. Por ello, la mera desatención de un requerimiento, sin más, no puede suponer la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo de la infracción tributaria.

Sin embargo, a juicio del Tribunal Central son las propias conductas las que tienden, por su naturaleza y no por la intencionalidad de quien las realiza, a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria. Con esta referencia a la naturaleza de una conducta, independientemente de si ha existido o no intencionalidad, entiende cumplida la concurrencia del elemento subjetivo imprescindible para la existencia de cualquier infracción tributaria, al que alude el artículo 183.1 LGT.

El TEAC ratifica el criterio contenido en su resolución de 21 de mayo de 2021 (RG 3869/2020) según el cual *«cuando no se atiende a un requerimiento de la Inspección debidamente notificado, sólo por ello (subrayado por el propio TEAC), el obligado de que se trate ya está realizando el tipo de infracción previsto en el artículo 203.1.b) LGT, con lo que, si además en su conducta concurre "culpabilidad", el elemento subjetivo del art. 183.1 L.G.T. de ser una "acción u omisión dolosa o culposa con cualquier grado de negligencia", la misma será constitutiva de tal infracción del art. 203.1.b), y ello sin necesidad de que haya que acreditar de qué específico modo o manera la desatención de tal requerimiento, ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras.»*

Con esto, y al considerar que la falta de contestación implica de manera "diáfana e incontestable" dilatar las actuaciones inspectoras, el TEAC entiende que no es necesario que la conducta del obligado al no aportar la respectiva información haya tenido que dilatar, entorpecer o impedir específicamente la actuación administrativa de que se trate.

En virtud de todo lo anterior, fija el siguiente criterio:

“Cuando no se atiende a un requerimiento de la Inspección debidamente notificado, sólo por ello el obligado de que se trate ya está dilatando, entorpeciendo o impidiendo las actuaciones inspectoras, con lo que si en su conducta concurre "culpabilidad", el elemento subjetivo del art. 183.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, la misma será constitutiva de una infracción del art. 203.1.b) de dicha Ley, y ello sin necesidad de que haya que acreditar de qué específico modo o manera la desatención de tal requerimiento, ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras.”

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

Resolución del TEAC, de 10 de diciembre de 2024 (R.G.5614/2023). El TEAC se pronuncia sobre si la prohibición del artículo 39 LGT relativa a la no transmisión a los sucesores de personas físicas de las sanciones, alcanza también al heredero de quien fuera socio de una sociedad disuelta y liquidada

La controversia jurídica que resuelve el TEAC consiste en determinar si la prohibición del artículo 39 LGT relativa a la no transmisión a los sucesores de personas físicas de las sanciones, alcanza también al requerimiento de pago que, cursado a dichos sucesores, se realice para exigirles el pago de sanciones impuestas a la sociedad disuelta y liquidada de la que el causante era socio. O, dicho en otras palabras, si es conforme con el artículo 39 LGT, exigir al sucesor de quien fuera socio de una sociedad de responsabilidad limitada disuelta y liquidada, el pago de una sanción impuesta a dicha sociedad, en tanto que dicha cuantía estaría comprendida dentro del límite de la cuota de liquidación y demás percepciones percibidas por el citado causante de la sociedad infractora disuelta y liquidada.

En el supuesto de hecho analizado, una sociedad (SL) fue disuelta y liquidada en julio de 2007, asignando a cada uno de los cuatro socios persona física su correspondiente cuota de liquidación. Con posterioridad, la AEAT inició un procedimiento de inspección a la SL, que culminó con la imposición de una sanción tributaria de IVA, parcialmente ingresada, quedando pendientes de pago 75.778,40 euros.

Habiendo fallecido uno de los cuatro socios que en su momento percibió la cuota de liquidación, los órganos de recaudación de la AEAT exigieron a uno de los herederos del socio fallecido la parte restante del pago del IVA, con base en lo previsto en los artículos 39.1 y 40.1 LGT. El heredero instó reclamación económico-administrativa que fue estimada por el TEAR de Murcia. A juicio del Tribunal no es conforme a derecho exigirle en calidad de sucesor de su padre, una sanción tributaria, conforme al artículo 39.1 LGT, en virtud del cual, a la muerte de los obligados tributarios, si bien las obligaciones tributarias pendientes sí se transmitirán a los herederos y legatarios – con las excepciones comprendidas en materia civil- en ningún caso se transmitirán las sanciones.

Frente a dicha resolución, la Directora de Departamento de Recaudación de la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio solicitando que se estableciera el siguiente criterio: *“El requerimiento de pago que se dirige al heredero del socio perceptor de cuota de liquidación de la sociedad disuelta, al que correspondía el pago de las obligaciones tributarias de toda índole de la sociedad, con el límite del importe de esa cuota, no está afectado por la prohibición contenida en el artículo 39 de la LGT de transmitir la exigencia de pago de las sanciones”.*

El TEAC afirma que sería simplista acudir a la literalidad de Código Civil, conforme al cual la herencia comprende todos los bienes derechos y obligaciones, y que hay que acudir a los principios inspiradores de orden penal, de aplicación en el derecho administrativo sancionador, como ha afirmado en numerosas ocasiones el Tribunal Constitucional (STS 18/1981) entre los que se encuentra el principio de responsabilidad personal de la pena. Este principio (STC 219/1988 y 146/1994) está protegido por el artículo 25 de la Constitución Española (STC 125/2001), e implica que solo se puede responder penalmente por los actos propios y no por los ajenos. Y este principio inspirador, de acuerdo con el criterio del TEAC, se puede inferir de

determinados preceptos tributarios y, en particular, de los artículos 39.1 in fine LGT, 182.3 LGT, 189 LGT y del artículo 190 del citado texto legal.

De conformidad con lo anterior, consolidando la LGT la proscripción de la transmisión de las sanciones en la sucesión de personas físicas tanto bajo la perspectiva de la intransmisibilidad de la responsabilidad como de la obligación pecuniaria derivada de la sanción ya dictada y notificada, a juicio del Tribunal no es conforme con el espíritu de la norma la pretensión de la Directora recurrente, esto es, que se pueda exigir al heredero y/o legatario del socio persona física la cuota de liquidación percibida por éste para hacer frente al pago de las sanciones impuestas a la persona jurídica.

Así, si bien es cierto que el socio persona física por expresa disposición legal sí tenía obligación de satisfacer la sanción impuesta a la persona jurídica hasta el límite legal, dicha sanción no se puede transmitir mortis causa a sus sucesores en la medida en que el régimen de intransmisibilidad de sanciones no prevé excepción alguna: "*en ningún caso se transmitirán las sanciones*".

El TEAC desestima por tanto el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT y fija el siguiente criterio:

“La prohibición del artículo 39 LGT relativa a la no transmisión a los sucesores de personas físicas de las sanciones impide exigir al heredero y/o legatario de quien fuera socio de una sociedad de responsabilidad limitada disuelta y liquidada, el pago de la sanción impuesta a dicha sociedad, aun cuando la cuantía de dicha sanción esté comprendida dentro del límite de la cuota de liquidación y demás percepciones percibidas por el citado causante de la sociedad infractora disuelta y liquidada.”

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

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Sentencia del 19 de diciembre de 2024 TJUE, en el asunto C-601/23: la retención aplicable sobre dividendos satisfechos a una entidad no residente supone una infracción de la libre circulación de capitales

El TJUE resuelve una cuestión prejudicial remitida por el TSJ del País Vasco sobre si el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (“TFUE”), relativo a la libre circulación de capitales, debe interpretarse en el sentido de que resulta contrario al mismo que el Reino de España, y en particular el Territorio Histórico fiscalmente autónomo de Bizkaia, pese a que les aplique el mismo porcentaje de retención sobre dividendos a los no residentes que a los residentes, devuelva íntegramente la retención cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad residente que tiene pérdidas – de modo que la retención equivale a un pago a cuenta del Impuesto -, mientras que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad no residente, en igual situación, no se contempla devolución alguna.

El procedimiento principal del que deriva la cuestión prejudicial que resuelve el TJUE en la sentencia de 19 de diciembre de 2024, es un litigio entre Credit Suisse Securities (Europe) Ltd (en adelante, “Credit Suisse”) y la Diputación Foral de Bizkaia.

Credit Suisse, sociedad residente en Reino Unido, durante el año 2017 percibió dividendos distribuidos por una sociedad domiciliada en Bizkaia, sobre los cuales se practicó una retención en origen del 10% bajo el Convenio suscrito entre España y Reino Unido. En 2021, Credit Suisse solicitó a la Hacienda Foral de Bizkaia la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por la sociedad que distribuyó los dividendos y que había practicado la retención en origen y pidió que se le devolviera esta por tratarse de un supuesto de ingreso indebido, siendo dicha solicitud desestimada, así como la posterior reclamación económico-administrativa presentada ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia. Posteriormente, Credit Suisse presentó un recurso contencioso-administrativo ante el TSJ del País Vasco – órgano jurisdiccional remitente – en el que alega que durante el ejercicio 2017, había registrado pérdidas y que, por consiguiente, la retención en origen que había soportado no podía ser recuperada en su país de residencia deduciéndola de la cuota tributaria que estuviera obligada a pagar en dicho país; por tanto, esto da lugar

a un trato discriminatorio ya que la retención en origen se configura como un impuesto definitivo -sin posibilidad de devolución- para las entidades no residentes, mientras que actúa como un pago a cuenta que es objeto de devolución para las entidades residentes. Asimismo, este efecto no es neutralizado por el Convenio hispano-británico, dado que el mecanismo para evitar la doble imposición previsto en el artículo 22.2 requiere que, para que sea deducible la retención, concurren beneficios o ganancias gravables, reconociendo solo un crédito fiscal en caso de cuota positiva, sin que tampoco pueda deducirse en ejercicios posteriores. Así, en 2023, el TSJ del País Vasco decidió suspender el procedimiento y plantear la referida cuestión prejudicial ante el TJUE.

En este contexto, el TJUE en la sentencia analiza, en primer lugar, si existe una restricción a la libertad de capitales contraria al artículo 63 del TFUE, apartado 1. A este respecto el TJUE concluye que la normativa controvertida en el litigio principal – NF 12/2013 - constituye una restricción a la libre circulación de capitales en la medida en que la misma puede suponer una ventaja de tesorería a las sociedades residentes que obtengan pérdidas, o incluso una exención si la sociedad no vuelve a registrar beneficios antes del cese de sus actividades, mientras que la sociedad no residente soporta una tributación inmediata y definitiva con independencia de sus resultados. Por tanto, se genera una diferencia de trato fiscal de los dividendos en función del lugar de residencia de las sociedades que los perciben que puede disuadir a las sociedades no residentes de realizar inversiones en sociedades establecidas en Bizkaia.

Asimismo, el TJUE analiza si existe una justificación de la restricción en virtud del artículo 65 del TFUE - sobre la base de la jurisprudencia del TJUE se desprende que para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del TFUE relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato resultante afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general -. A este respecto, el TJUE concluye que la diferencia de trato que deriva de la normativa controvertida afecta a situaciones objetivamente comparables y que la normativa controvertida no está justificada sobre la base de la eficacia de la recaudación del impuesto, ni por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria ni por la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario.

De acuerdo con lo anterior, el TJUE resuelve que infringe la libre circulación de capitales del artículo 63 TFUE la normativa de un Estado Miembro en virtud de la cual la retención en origen aplicable sobre dividendos, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad residente sujeta al impuesto sobre sociedades residentes, equivale a un pago a cuenta del citado impuesto y se devuelve íntegramente si la referida sociedad residente cierra el correspondiente ejercicio fiscal con un resultado de pérdidas, mientras que, cuando esos dividendos son percibidos por una sociedad no residente en igual situación, no se contempla devolución alguna. Señalar que, aunque el asunto de la sentencia pivota sobre la Norma Foral, la redacción de la norma en Territorio Común comparte idéntica redacción.

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

Consultas DGT

Consulta vinculante de la DGT V2138-24, de 3 de octubre de 2024. El régimen de transparencia fiscal internacional y la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades

La consultante es una entidad española acogida al régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros (en adelante, "ETVE") que posee una participación del 96% en una entidad chilena (en adelante, la "entidad C"). La entidad C es la matriz de un grupo chileno y ha percibido dividendos de sus filiales chilenas en los años 2023 y 2024, los cuales han estado exentos del impuesto sobre sociedades chileno conforme a la normativa doméstica.

Tanto la entidad C como sus filiales chilenas tienen derecho a la aplicación de los beneficios del Convenio para evitar la Doble Imposición entre España y Chile, y cuentan con medios materiales y personales para el ejercicio de su actividad.

La consultante pretende confirmar si resulta de aplicación el régimen de transparencia fiscal internacional (en adelante, "TFI") respecto a los dividendos percibidos por la entidad C en los años 2023 y 2024 de sus filiales, así como confirmar que la plusvalía derivada de la desinversión en la entidad C podría aplicar la exención del artículo 21.3 de la LIS sin las limitaciones del artículo 21.5.c) de la LIS.

En relación con la cuestión relativa a la aplicación del régimen de TFI, la DGT indica que resultaría de aplicación el régimen de TFI en caso de que se cumplan con los requisitos del artículo 100 de la LIS, estos son: (i) que la consultante tenga una participación igual o superior al 50% en el capital de la entidad no residente, (ii) que la entidad no residente obtenga rentas pasivas, y (iii) que dichas rentas hayan sido gravadas a un tipo de gravamen inferior al 75% del que hubiera correspondido de acuerdo con la normativa doméstica española. En el caso concreto, la DGT determina lo siguiente:

- ▶ En Chile, si bien existe un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS, las rentas derivadas de la participación en los fondos propios de entidades disfrutan de una exención plena en el impuesto chileno bajo la normativa doméstica.
- ▶ En España, en la medida en que se cumplan todos y cada uno de los requisitos previstos en el artículo 21.1 de la LIS, estas rentas estarían exentas de

tributación. La DGT aclara que la exención del artículo 21 de la LIS se trata de una exención plena que deberá operar sobre la renta que se corresponda con los dividendos percibidos; renta que se determina minorando el importe del ingreso en un 5% en concepto de gastos de gestión de la participación.

En consecuencia, la DGT concluye que siempre y cuando se cumplan los requisitos del artículo 21.1 de la LIS, la obtención de dividendos por la entidad C en los años 2023 y 2024 de sus filiales chilenas no determinará una tributación inferior al 75% de la que hubiera correspondido en España (i.e., exención plena con independencia del gasto de gestión no deducible obligatorio que asciende al 5% de la renta). Por consiguiente, no existirá la obligación de transparentar dichas rentas en sede de la consultante conforme al artículo 100 de la LIS.

En lo que respecta a la cuestión relativa a la aplicación de la exención del artículo 21.3 de la LIS a la luz de las limitaciones previstas en el artículo 21.5.c) de la LIS sobre la renta positiva que derivaría de la transmisión de las participaciones en la entidad C por la consultante, la DGT indica que resultaría de aplicación la exención del artículo 21.3 de la LIS siempre y cuando se cumplan lo siguiente: (i) que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21.1 de la LIS (el requisito de participación significativa y periodo de tenencia, y el requisito de tributación mínima) con ocasión de la transmisión de la participación en la entidad C, y (ii) que la entidad C no cumpliera los requisitos del artículo 100 de la LIS en ninguno de los periodos de tenencia de participación en la entidad C.

En el caso concreto, al no ser aplicable el régimen de TFI, la renta derivada de la transmisión de las participaciones en la entidad C estaría exenta en el IS en los términos previstos en el artículo 21.3 y 21.10 de la LIS. Por consiguiente, el importe de la renta derivada de la transmisión, minorado en un 5% en concepto de gastos de gestión de dichas participaciones, estaría exento.

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

Consulta vinculante de la DGT V2211-24, de 15 de octubre de 2024. Monetización de deducciones por I+D+i en sociedades con BINs

De cara a la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2023, la entidad consultante se pregunta si puede solicitar la monetización de sus deducciones de I+D+i, aun teniendo bases imponibles negativas pendientes de compensar del ejercicio 2022.

A tal efecto, la consultante manifiesta que tuvo una cifra de negocios superior a 20 millones de euros en los ejercicios 2021 y 2022, y que cumplía con los requisitos establecidos en los artículos 35 y 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) en relación con las deducciones de I+D+i generadas en los ejercicios 2020 y 2021.

La Dirección General de Tributos señala en su respuesta vinculante que, cumpliendo los requisitos exigidos, la deducción por I+D+i puede quedar excluida del límite del 25% de la cuota íntegra y aplicarse con un descuento del 20% de su importe.

Así, en presencia de una cuota líquida mínima, determinada según el artículo 30 bis de la LIS, la entidad podrá aplicar la deducción pendiente en la autoliquidación correspondiente a 2023 y solicitar el abono de la cuantía no deducida por insuficiencia de cuota, a pesar de tener una base imponible negativa pendiente de compensar del ejercicio 2022.

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

Consulta vinculante de la DGT V2240-24, de 16 de octubre de 2024. Eliminación en España de la doble imposición soportada en Venezuela contraria al Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Venezuela

La consultante, persona física residente fiscal en España, ejerce la actividad de contable desde España en Venezuela.

Para ello, se conecta en remoto desde su ordenador en España a un sistema de contabilidad instalado en un ordenador de su propiedad situado en Venezuela. Las rentas fruto de su actividad han sido declaradas y gravadas en Venezuela.

La consultante plantea la eliminación de la doble imposición en España por el impuesto soportado en Venezuela.

De acuerdo con el CDI entre España y Venezuela, los servicios prestados por la consultante desde España solo pueden someterse a imposición en España, a menos que exista un establecimiento permanente en Venezuela ya que, conforme al apartado IX del protocolo al CDI, las remuneraciones por análisis técnicos no tendrán la consideración de royalties.

El artículo 5 del Convenio define "establecimiento permanente" como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

En este caso, el ordenador en Venezuela podría considerarse un establecimiento permanente si cumple con los requisitos a estos efectos y adicionalmente la actividad desarrollada a través de dicho ordenador no sea de carácter meramente preparatoria o auxiliar, sino que a través de él se realice las funciones principales (*core business*).

Si bien entiende la DGT que el ordenador cumple con los requisitos pertinentes (el ordenador tiene una ubicación física, es fijo, se realiza la actividad a través de él y está a disposición de la consultante), de acuerdo con lo indicado en el escrito de consulta, el ordenador no realiza por se ninguna actividad relacionada con el servicio de contabilidad, sino que se limita a albergar el programa informático que contiene el sistema contable empleado por la consultante para prestar su servicio de contabilidad desde España.

Por tanto, la DGT entiende (sin perjuicio que se trataría de una cuestión de hecho cuya valoración no corresponde a la DGT sino a los órganos de aplicación de los tributos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) que la actividad desarrollada en el ordenador de Venezuela (i.e., albergar el programa informático de contabilidad) tiene carácter preparatorio o auxiliar de la actividad principal que es la de prestar los servicios contables.

Así, la actividad de la consultante en Venezuela no tendrá la consideración de realizada a través de un establecimiento permanente y solo España puede gravar las rentas obtenidas por la consultante.

Sentada esta hipótesis, el artículo 23.2 del Convenio dispone que España permitirá la deducción del impuesto sobre la renta por un importe igual al impuesto pagado en Venezuela. No obstante, dado que las rentas solo pueden someterse a gravamen en España, no procede aplicar la deducción por doble imposición internacional en España por un gravamen satisfecho en Venezuela que no es conforme a las disposiciones del propio CDI.

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

Otras cuestiones de interés

Nuevo régimen de exención sobre dividendos y ganancias de capital intragrupo en Grecia a partir de 2025

El pasado 5 de diciembre de 2024, el Ministerio de Finanzas publicó el Proyecto de Ley 5162/2024 el cual introduce un nuevo régimen de exención sobre dividendos y ganancias de capital intragrupo que perciban entidades griegas de sus entidades participadas no pertenecientes a la UE.

La exención sobre los dividendos intragrupo aplicará siempre que la entidad participada cumpla cumulativamente con los siguientes de requisitos:

- ▶ Ser una sociedad de capital según las leyes de su país de residencia;
- ▶ no estar ubicada en una jurisdicción no cooperativa ni en una jurisdicción sin un acuerdo de asistencia administrativa en materia fiscal;
- ▶ estar sujeta al Impuesto sobre Sociedades u otro impuesto de naturaleza similar, sin posibilidad de acogerse a una exención;
- ▶ que la entidad residente fiscal en Grecia posea al menos un 10% de participación en el capital social o derechos de voto de la entidad; y,
- ▶ que la participación mínima se haya mantenido durante al menos 24 meses.

Asimismo, las ganancias de capital podrán acogerse a la exención siempre que se cumplan los anteriores requisitos para aquellas transmisiones de participaciones en entidades no pertenecientes a la UE.

Este nuevo régimen de exención resultará de aplicación a partir del ejercicio fiscal 2025.

El Ministerio de Finanzas polaco, ha publicado una Resolución en relación con los requisitos para la aplicación de la exención de la Directiva Matriz-Filial sobre dividendos

El 18 de noviembre de 2024, tras numerosas negociaciones con los representantes empresariales, el Ministerio de Finanzas polaco publicó una Resolución en relación con la interpretación de los requisitos para aplicar la exención de la Directiva Matriz-Filial sobre dividendos distribuidos a entidades matrices incluida en la legislación interna polaca.

Como antecedentes de esta Resolución, señalar que, tradicionalmente, las autoridades fiscales polacas y los tribunales han emitido numerosos fallos denegando la aplicación de esta exención doméstica generalmente sobre la base de que el dividendo estaba exento de impuestos en sede la entidad matriz receptora (incluso si se cumplían todas las demás condiciones para la exención). Este enfoque resultó de una interpretación amplia de una de las condiciones de la exención doméstica, es decir, que el receptor del dividendo no podía beneficiarse de "una exención del impuesto sobre la renta sobre todos sus ingresos, independientemente de la fuente de sus ingresos".

En concreto, la Resolución tiene como objetivo resolver las discrepancias existentes entre la interpretación de las autoridades fiscales polacas y la de los tribunales polacos sobre la aplicación de esta exención, en particular en lo que respecta al requisito de "tributación efectiva de los dividendos".

Así, la Resolución confirma, entre otras cuestiones, que:

- ▶ El receptor de los dividendos debe ser residente fiscal en un estado de la UE o del EEE y no ser considerado residente fiscal de un estado no perteneciente a la UE o al EEE.
- ▶ La condición de que la entidad no pueda beneficiarse de exenciones sobre la renta debe alinearse con la Directiva Matriz-Filial y la resolución de TJUE del 8 de marzo de 2017 (C-448/15). Así, esta condición no se entenderá incumplida si el receptor se beneficia de una exención específica para la tributación de los dividendos contemplada en la Directiva.
- ▶ Todas las circunstancias del pago de los dividendos se analizarán bajo la normativa local (la cual ha implementado las normas antiabuso de la Directiva Matriz-Filial).

Aunque la Resolución no es una fuente de derecho, sirve como una guía interpretativa. En particular, la Resolución podría ayudar a los grupos multinacionales en la interpretación de la normativa de cara a la aplicación futura de la exención sobre los dividendos y/o reembolsos de las retenciones pagadas en el pasado.

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
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LITPAJD	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados
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
RITPAJD	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados
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
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
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

carmen.constante.quintanilla@es.ey.com

Fernando de Vicente

fernando.de.vicente@es.ey.com

Francisco Javier Gonzalo

franciscojavier.gonzalogarcia@es.ey.com

Izaskun Perdiguero

izaskun.perdiguerolejonaigoitia@es.ey.com

Javier Seijo

javier.seijoperez@es.ey.com

Jorge Baztarrica

jorge.baztarricaochoa@es.ey.com

Jose Gabriel Martínez

josegabriel.martinezpanos@es.ey.com

Juan Carpizo

juan.carpizobergareche@es.ey.com

Juan Cobo de Guzmán

juanangel.cobodeguzmanpison@es.ey.com

Juan Machuca

juan.machucamenendez@es.ey.com

Maria Teresa González

mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com

Maximino Linares

maximino.linaresgil@es.ey.com

Nuria Redondo

nuria.redondomartinez@es.ey.com

Ricardo Egea

ricardo.egeazerolo@es.ey.com

M^a Teresa Cordon

teresa.cordonperalta@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

Antoni Murt

antoni.murtprats@es.ey.com

Gorka Crespo

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
Florescia Gaido florescia.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.pazfiqueiras@es.ey.com
Marcos Pérez marcos.perezrodriguez@es.ey.com
Rafael Alvarez-Mendizabal rafael.alvarezmendizabalturmo@es.ey.com
Ramón Palacín ramon.palacinsotillos@es.ey.com
Rocío Reyeró rocio.reyerofolgado@es.ey.com
Sonia Díaz sonia.diazperez@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

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

Xavier Bird

xavier.bird.vazquez@ey.com

EY Abogados, Barcelona

Manuel Moreno

manuel.moreno.ortega@es.ey.com

Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal

EY Abogados, Madrid

Catarina Cortez

Catarina.CortezMiranda@es.ey.com

Gonzalo Acebo

Gonzalo.Acebo.Del.Rio@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.

© 2025 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

