



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

Medidas aprobadas para los afectados por la DANA. De cara a paliar los daños ocasionados por la DANA se han aprobado por parte de la Generalitat Valenciana y por el Gobierno Central diferentes medidas con el fin de dar respuesta inmediata a los ciudadanos, empresas, autónomos y ayuntamientos afectados por la catástrofe nacional.

Medidas aprobadas en el Proyecto de Ley por el que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

Resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024 (R.G. 00199/2022). En el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004 el informe motivado del Ministerio competente en relación con las actividades de innovación tecnológica vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos.

Resoluciones del TEAC de 27 de septiembre de 2024 (RG 9152/2021) y 18 de octubre de 2024 (06250/2022). IVA. Vehículos de uso "mixto" que la empresa cede a los empleados para fines particulares de forma gratuita. Dedución de las cuotas soportadas en virtud de contratos de renting.

Consulta vinculante de la DGT V1989-24, de 17 de septiembre de 2024. Aplicación de la exención de los dividendos prevista en el artículo 21 de la LIS al importe reconocido como menor valor de adquisición de la participación.

Propuestas normativas y legislación interna..... 7

- ▶ **Medidas aprobadas para los afectados por la DANA7**
- ▶ **Medidas aprobadas en el Proyecto de Ley por el que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud9**
- ▶ **Proyecto de Ley de información empresarial sobre sostenibilidad, mediante la que se modifican el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas13**
- ▶ **Modificación del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre. La Asamblea de la Comunidad de Madrid aprueba la conocida como “Ley Mbappé”14**
- ▶ **Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, por la que se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre; y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre15**
- ▶ **Orden HAC/1167/2024, de 17 de octubre, por la que se modifican la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del grupo de entidades en el IVA, y la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del IVA .16**
- ▶ **Propuesta de Orden HAC/ /2024 por la que se desarrollan para el año 2025 el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA17**
- ▶ **Resolución de 8 de noviembre de 2024, del Consorcio de la Zona Especial Canaria, por la que se publica la Circular 1/2024, de 29 de octubre, del Consejo Rector, de criterios de autorización de inscripción y permanencia en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, en relación con el ejercicio de actividad con anterioridad.....17**
- ▶ **Enmienda presentada por el Parlamento español que pondría fin a las visas para inversores18**

- ▶ Proyecto de Orden por la que se regula la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa, y se aprueban diversos formularios18
- ▶ Proyecto de orden por la que se establece el régimen de las actuaciones realizadas a través de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos de aplicación de los tributos cuya tramitación corresponda a la DGT y se aprueban el formulario y modelo de representación de carácter voluntario a utilizar en dichos procedimientos20
- ▶ Propuesta de Proyecto de Orden HAC/xxx/2024, de xx de diciembre, por la que se aprueba el modelo 573 "impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación" y el modelo a24 "impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Solicitud de devolución por envíos dentro de la unión europea", se determina la forma y el procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el registro territorial de los contribuyentes del artículo 64 quinquies de la ley de impuestos especiales20
- ▶ Reglamento (UE) 2024/2862 de la Comisión, de 12 de noviembre de 2024, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Contabilidad 2121

Tribunales Nacionales 22

- ▶ Sentencias de 14 de octubre de 2024 dictadas por el TS en recursos de casación 8728/2022 y 8781/2022. El TS declara que los seguros de vida *unit-linked*, en los que la póliza no reconoce derecho de rescate durante la vigencia del contrato, no quedan sujetos a gravamen en el IP respecto de los ejercicios anteriores a 202122
- ▶ Sentencia de 29 de octubre de 2024 dictada por el Tribunal Supremo en recurso de casación 2248/2023. La falta de prueba de un gasto cuya deducción se pretende no siempre califica la conducta del contribuyente como culpable a efectos sancionadores23
- ▶ Sentencia de 30 de octubre de 2024 dictada por el Tribunal Supremo en recurso de casación 2228/2023. La transmisión a título oneroso de la totalidad de las participaciones de un socio a un tercero no se considera 'separación del socio' a efectos de aplicar la norma de valoración del artículo 37.1.e) de la LIRPF, sino que se aplica la norma general de transmisión onerosa24
- ▶ Sentencia de 4 de noviembre de 2024 por el Tribunal Supremo en recurso de casación 1749/2023. El TS establece que para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA conforme a la regla

especial del artículo 79.Cinco de la LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, deben aplicarse las reglas del artículo 107 de la LIVA y no la normativa contable o del IS25

- ▶ Sentencia de 11 de noviembre de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 2037/2023. El valor de la vivienda habitual no debe excluirse del cálculo del límite a la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio (art. 31 de la Ley del IP) al no tratarse de un bien de naturaleza improductiva.26
- ▶ Sentencia de 13 de noviembre de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 2305/2023. El TS determina cuál es el período 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.....26
- ▶ Auto del Tribunal Supremo 19 de septiembre de 2024. RCA 7626/2023. El Tribunal Supremo resolverá si los contribuyentes por obligación real pueden aplicar el límite renta-patrimonio27
- ▶ Sentencia 5045/2024 de 20 de septiembre de 2024 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 927/2020. La AN estima parcialmente el recurso interpuesto por la parte actora, considerando la indemnización por despido improcedente exenta de IRPF para uno de los trabajadores, y anulando la sanción impuesta al entender que la empresa pudo actuar de buena fe, en cuanto a la determinación de la exención de la indemnización del resto de empleados.....28
- ▶ Resoluciones del TEAC de 27 de septiembre de 2024 (RG 9152/2021) y 18 de octubre de 2024 (06250/2022). IVA. Vehículos de uso “mixto” que la empresa cede a los empleados para fines particulares de forma gratuita. Deducción de las cuotas soportadas en virtud de contratos de renting. .28
- ▶ Resolución del TEAC de 27 de septiembre de 2024 (R.G. 6238/2022). El TEAC se pronuncia sobre la deducibilidad del IVA por Universidades en sectores diferenciados de su actividad (enseñanza e investigación). Cambio de criterio.29
- ▶ Resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024 (R.G. 00199/2022). En el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004 el informe motivado del Ministerio competente en relación con las actividades de innovación tecnológica vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos30
- ▶ Resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024 (R.G. 08822/2023). IRPF. Posibilidad de aplicación de la reducción por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular del artículo 18.2 de la Ley de IRPF sobre las prestaciones por desempleo percibidas en modalidad de pago único32

Tribunal de Justicia de la Unión Europea 34

- ▶ **Sentencia de 7 de noviembre de 2024 del TJUE, en el asunto C-782/22: El TJUE se pronuncia sobre un caso de imposición sobre dividendos con distinto trato para residentes y no residentes en los Países Bajos y la libre circulación de capitales.....34**

Consultas DGT 36

- ▶ **Consulta vinculante de la DGT V0891-24, de 23 de abril de 2024. Valoración a efectos del IP de un bien inmueble heredado en dos partes. Concretamente, si debe tomarse el resultado de la suma de los valores determinados por la Administración en el ISD de las dos mitades y compararlo con el valor catastral o, si debe tomarse cada uno de los valores determinados por la Administración en el ISD de cada una de las dos mitades y compararlo con el 50 por ciento del valor catastral, sumando el resultado de los mayores importes en cada caso36**
- ▶ **Consulta vinculante de la DGT V1597-24, de 1 de julio de 2024. La DGT se pronuncia sobre la tributación por obligación real en el impuesto sobre el patrimonio, en el caso de que un no residente conceda un préstamo participativo a una sociedad anónima en la que participa al 90%. La consultante es una Asociación de criadores de ganado que contrata la realización de análisis de genotipado para sus asociados que lo soliciten, y que pueden estar subvencionados37**
- ▶ **Consulta vinculante de la DGT V2003, de 2 de agosto de 2024. Limitaciones y cálculo de la Reserva para Inversiones en las Illes Balears para el Ejercicio 202337**
- ▶ **Consulta vinculante de la DGT V1989-24, de 17 de septiembre de 2024. Aplicación de la exención de los dividendos prevista en el artículo 21 de la LIS al importe reconocido como menor valor de adquisición de la participación38**

Otras cuestiones de interés 41

- ▶ **El Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios de las Naciones Unidas concluye la 29ª Sesión Consolidando el Instrumento Multilateral de vía rápida.....41**
- ▶ **La OCDE publica información y estadísticas sobre Procedimientos de Acuerdo Mutuo y Acuerdos de Precios Anticipados42**

Novedades fiscales de otras jurisdicciones 43

- ▶ **El Tribunal Supremo italiano establece que las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia no constituyen fuente del derecho ..43**

- ▶ **La Autoridad Fiscal danesa aborda si los trabajos de instalación de una entidad no residente pueden suponer la existencia de EP en Dinamarca 44**

Propuestas normativas y legislación interna



Medidas aprobadas para los afectados por la DANA

De cara a paliar los daños ocasionados por la DANA se han aprobado por parte de la Generalitat Valenciana y por el Gobierno Central diferentes medidas con el fin de dar respuesta inmediata a los ciudadanos, empresas, autónomos y ayuntamientos afectados por la catástrofe nacional.

En concreto se han aprobado los siguientes Decretos:

- ▶ **Decretos 163/2024 y 164/2024 del 4 de noviembre, de ayudas urgentes dirigidas a paliar la pérdida de bienes de primera necesidad de las personas físicas y municipios afectados por la DANA aprobado por la Generalitat Valenciana**

A través de estos decretos la Generalitat aprueba ayudas directas tanto a personas como a los municipios afectados por la DANA.

Puede consultar el Diari Oficial de la Generalitat Valenciana en los siguientes enlaces para ver el Decreto [163/2024](#) y [164/2024](#).

- ▶ **Real Decreto-Ley 6/2024, de 5 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de respuesta ante los daños causados por la DANA en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024 aprobado por el Gobierno**

Este Real Decreto-Ley introduce varias medidas en materia tributaria para aliviar la carga fiscal de los afectados. En otras medidas se establecen aplazamientos, suspensiones y otras medidas procedimentales en el ámbito tributario, líneas de ayudas directas a empresas y profesionales, beneficios fiscales en las cuotas de IBI, IAE, en las bajas de vehículos, entre otras.

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

Todas las medidas aprobadas por los decretos mencionados pueden consultarse en la [Alerta](#) publicada por EY el pasado 8 de noviembre de 2024.

Posteriormente, se han publicado los siguientes Decretos:

- ▶ **Decreto Ley 12/2024, de 12 de noviembre, del Consell, de medidas fiscales de apoyo a las personas afectadas por las inundaciones producidas por la DANA de octubre de 2024**

Este Decreto Ley aprobado por el Consell de la Generalitat Valenciana incluye prórrogas en plazos de presentación de impuestos, deducciones en el IRPF para gastos de reparación de viviendas, bonificaciones en el ITPAJD, y exenciones en el canon de saneamiento, entre otras medidas.

Puede consultar el Diari Oficial de la Generalitat Valenciana en el siguiente [enlace](#).

- ▶ **Real Decreto-ley 7/2024, de 11 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes para el impulso 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 Real Decreto-ley introduce medidas complementarias a las ya establecidas en el Real Decreto-ley 6/2024. En concreto, estas medidas incluyen flexibilización en contratos de suministro de energía, apoyo financiero y tributario a personas y empresas, ayudas específicas para sectores como el agrario y el industrial, apoyo a la vivienda y medidas de seguridad social. También se contemplan ayudas directas a ciudadanos y PYMEs, beneficios fiscales, y exenciones de tasas.

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

Todas las medidas aprobadas por los decretos mencionados pueden consultarse en la [Alerta](#) publicada por EY el pasado 14 de noviembre de 2024.

Finalmente, se ha publicado la siguiente Resolución:

- ▶ **Resolución de 14 de noviembre de 2024 de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, por la que se regula el procedimiento de compensación de los beneficios fiscales en las cuotas correspondientes al ejercicio 2024 del IBI y del IAE, por los daños causados por la DANA en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024**

La mencionada Resolución establece los requisitos y procedimiento para el reconocimiento de los beneficios fiscales tanto en el IBI como en el IAE concedidos en los anteriores Reales Decretos-ley aprobados por el Gobierno.

En relación con el IBI se establece que, para otorgar la exención de las cuotas referidas a bienes inmuebles urbanos, rústicos y de características especiales, se deberá acreditar que han sido dañados como consecuencia directa de la DANA y que tanto las personas como los bienes en ellos ubicados hayan tenido que ser objeto de realojamiento total o parcial en otras viviendas o locales diferentes hasta la reparación de los daños sufridos, o pérdidas en las producciones agrícolas y ganaderas.

Respecto de la reducción en las cuotas del IAE de las industrias, establecimientos mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos y profesionales cuyos locales de negocio o bienes afectados se deberá acreditar que han sido dañados como consecuencia directa de la DANA y que, debido a tales daños, dichos locales o establecimientos han tenido que ser objeto de realojamiento o se han producido daños que han obligado al cierre temporal de la actividad objeto de realojamiento o han sufrido daños que han obligado al cierre temporal de la actividad, así como su duración, computada desde del día en que se haya producido el cese de la actividad hasta su

reinicio en condiciones de normalidad, ya sea en los mismos locales, ya sea en otros habilitados al efecto. En el caso de que la gravedad de los daños producidos dé origen al cese total del ejercicio de la actividad, la reducción afectará a la totalidad de la cuota del ejercicio 2024.

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

Medidas aprobadas en el Proyecto de Ley por el que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud

El 21 de noviembre de 2024 se aprobaron algunas de las enmiendas presentadas al Proyecto de Ley que establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud. Estas enmiendas formaban parte de la reforma fiscal comprometida por el Gobierno de España en el Plan Presupuestario remitido a Bruselas y afectan a varios impuestos, incluyendo el Impuesto sobre Sociedades, IRPF, IVA, y nuevos impuestos sobre márgenes y comisiones de entidades financieras, líquidos para cigarrillos y productos del tabaco, entre otras medidas.

Las enmiendas finalmente aprobadas son las siguientes:

- ▶ **Impuesto Complementario (Pilar 2):** se aprueba la trasposición de la Directiva europea que establece un tipo mínimo del 15% para las empresas multinacionales.

Aprobación modificación normativa contable

Se propone modificar el Plan General de Contabilidad, las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas con el objeto de adaptar la normativa contable española al Reglamento UE 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Contabilidad 12 aplicable a grupos cotizados. Así, se propone establecer una excepción temporal a la contabilización de los impuestos diferidos derivados de la implementación de la Ley por la que se establece un Impuesto Complementario y unos requisitos de divulgación de información en memoria. En particular, la entidad deberá suministrar la siguiente información:

- ▶ Que se ha aplicado la exención al reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos derivados de la implementación de la referida legislación.
- ▶ Informará por separado del gasto (ingreso) por impuestos corrientes relacionado con el impuesto complementario derivado de la implementación de la referida legislación.
- ▶ En los ejercicios en los que la Ley por la que se establece un Impuesto Complementario y demás normas nacionales aprobadas para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales o los grupos nacionales de gran magnitud hayan sido promulgadas o “estén a punto de ser promulgadas”, pero aún no surtan efectos, incluirá información conocida o razonablemente estimable, cualitativa y cuantitativa, que ayude a entender la exposición de la entidad a dicha legislación al cierre del ejercicio. Esta información no tiene que reflejar todos los requisitos

específicos de la referida legislación y puede facilitarse en forma de intervalo indicativo.

En la medida en que la entidad no conozca, o no pueda estimar razonablemente dicha información, publicará en su lugar una declaración en ese sentido e informará sobre sus avances en la evaluación de su exposición

► **Impuesto sobre Sociedades:**

Límites a la compensación y deducciones para grandes empresas:

Se reintroduce la disposición adicional decimoquinta de la Ley 27/2014 con el objetivo de mitigar la pérdida recaudatoria resultante de la anulación de ciertas normas por el Tribunal Constitucional. Se recupera el límite a la compensación de bases imponibles negativas para grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros. Además, se establece un nuevo límite en la aplicación de deducciones por doble imposición internacional o interna.

En concreto, esta disposición se aplicaría, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024 a los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo. Se establecen límites específicos para las empresas con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros, y para aquellas con un importe neto de la cifra de negocios de al menos 60 millones de euros. Para las primeras, el límite será del 50% de la base imponible, mientras que para las segundas, el límite será del 25%.

Además, el importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional no podrá exceder conjuntamente del 50% de la cuota íntegra del contribuyente.

Se prorroga la limitación de la aplicación de bases imponibles negativas individuales del mismo ejercicio de las entidades del Grupo Fiscal para los ejercicios 2024 y 2025

La propuesta de modificación en la disposición adicional decimonovena prorroga, a los periodos impositivos que se inicien en 2024 y 2025, las medidas temporales en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal que ya han resultado de aplicación para los ejercicios iniciados en 2023: la base imponible del grupo fiscal se determinará considerando el 50% de las bases imponibles negativas individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de la Ley 27/2014.

Sin embargo, para los periodos impositivos que se inicien en 2024 y 2025, la limitación a la integración de bases imponibles negativas no se aplicará a las bases imponibles individuales correspondientes a aquellas fundaciones que estén sometidas al régimen general de esta Ley y formen parte del grupo fiscal. Para los periodos impositivos sucesivos, el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024.

Disposición transitoria decimosexta: Reversión de pérdidas por deterioro

Se establece que las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital -o en los fondos propios de entidades- que hayan resultado fiscalmente deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, se integrarán, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024.

Artículo 25: Reserva de capitalización

Se aprueba la mejora de este incentivo a partir del 1 de enero de 2025. La modificación establece que los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 20 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios (en vez del 15% actual), siempre que se cumplan ciertos requisitos.

En particular, la reducción será del 23% cuando la plantilla media total se haya incrementado en un mínimo de un 2% sin superar un 5%, del 26,5% si la plantilla se incrementa entre un 5% y un 10% y del 30% si la plantilla se incrementa en más de un 10%.

Incremento plantilla media	Reducción de la base imponible
2% - 5%	23%
5% - 10%	26,5%
>10%	30%

Finalmente, la norma establecía que la reserva no podía ser superior al 10% de la base imponible positiva del propio periodo impositivo, previa a esta reducción, a la integración a la que se refiere el artículo 11.12 de la LIS y a la compensación de BINS. Dicho límite se incrementa al 20% con carácter general y al 25% en el caso de entidades con INCN inferior a 1 millón de euros.

Artículo 29: Tipos de Gravamen para entidades con cifra de negocios inferior a 1 millón de euros y 10 millones de euros.

Rebaja de tipos para PYMES, MicroPYMES y cooperativas, para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2025: Empresas con hasta 10 millones de facturación rebajarán su tributación del 25% al 20% en 2029, y las microempresas del 23% al 20% en 2027. Además, se prevé un tramo reducido para los primeros 50.000 euros que acabaría siendo del 17% en 2027. Estos tipos reducidos no se aplicarán a las entidades patrimoniales. La aplicación de

estos tipos impositivos será progresiva:

INCN	Tipo impositivo
< 1M€	Primeros 50.000€
	Periodos iniciados 01/01/2025: 21% Periodos iniciados 01/01/2026: 19% Periodos iniciados 01/01/2027: 17%
	50.001€ - 1M€
	Periodos iniciados 01/01/2025: 22% Periodos iniciados 01/01/2026: 21% Periodos iniciados 01/01/2027: 20%
1M€ – 10M€	Periodos iniciados 01/01/2025: 24% Periodos iniciados 01/01/2026: 23% Periodos iniciados 01/01/2027: 22% Periodos iniciados 01/01/2028: 21% Periodos iniciados 01/01/2029: 20%

En relación con la tributación mínima, el artículo 30 bis de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, establece una tributación mínima para ciertos contribuyentes. En este sentido, a través de la correspondiente enmienda, se propone introducir una modificación para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2025, a fin de adaptar la cuota líquida a los nuevos tipos impositivos que han incorporado para microempresas y entidades de reducida dimensión, mencionados en el párrafo anterior.

► **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – Incremento de los tipos de gravamen del ahorro**

Se incrementa el tipo de gravamen del ahorro en un 2% desde el 28% hasta el 30% para la parte de base liquidable del ahorro que exceda de 300.000 euros (subida de 1 punto en la escala estatal del ahorro y de 1 punto en la escala autonómica).

► **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -Estatuto del Artista-**: se aprueba la reforma del Estatuto del Artista para adaptar la fiscalidad de los artistas y trabajadores de la cultura a la naturaleza intermitente de sus ingresos, introduciendo una reducción del 30% en los rendimientos del trabajo o actividades económicas en el IRPF cuando estos excedan en un 130% la media de los últimos tres años.

► **Impuestos especiales (Revisión de la imposición del Impuesto Especial sobre Labores de Tabaco y nuevo impuesto especial sobre líquidos para cigarrillos electrónicos y productos derivados del tabaco)**: se incrementan los tipos impositivos del tabaco y se introduce un nuevo impuesto específico sobre líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco.

► **Facturación electrónica**: se establece la obligación de los empresarios y profesionales que utilicen plataformas privadas de intercambio de facturas electrónicas de remitir simultáneamente una copia fiel de cada factura y la información sobre su pago a la solución pública, que servirá como repositorio universal y obligatorio. Además, se establece un plazo máximo de conservación de 12 años.

- ▶ **Clubes y Asociaciones Deportivas sin ánimo de lucro:** se aprueba la bonificación del 100% de las cuotas a la Seguridad Social para los clubes y asociaciones deportivas sin ánimo de lucro.

Para más detalle sobre las enmiendas aprobadas puede consultar la alerta publicada por EY el 31 de octubre de 2024 en el siguiente [enlace](#).

Proyecto de Ley de información empresarial sobre sostenibilidad, mediante la que se modifican el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas

Con fecha 15 de noviembre de 2024 se ha publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el mencionado Proyecto de Ley.

El objetivo de esta ley es transponer la Directiva 2022/2464, de 15 de diciembre de 2022 que busca homogeneizar la información de sostenibilidad generada por las empresas. Esta directiva modifica la directiva sobre información no financiera transpuesta al ordenamiento español en la Ley 11/2018.

La Directiva introduce importantes novedades respecto de los sujetos obligados, el contenido de la información sobre sostenibilidad, las normas según las cuales debe elaborarse la información, su formato de presentación, la exigencia de verificación de dicha información y la regulación de los aspectos esenciales de esta verificación. Esta información sobre sostenibilidad deberá formar parte del informe de gestión, ubicarse en una sección específica del mismo y deberá ser firmado por todos los administradores de la sociedad, que responderán de la veracidad de los mismos.

El Proyecto establece la obligación de llevar a cabo un análisis de doble materialidad para determinar qué temas son materiales y, por tanto, que deban ser reportados. Las empresas deberán informar sobre asuntos materiales que no estén total o suficientemente cubiertos en las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (en inglés, ESRS). En ese caso la información se reportará como información específica de la entidad.

La obligación de presentar la información sobre sostenibilidad se realizará de forma progresiva:

- ▶ Presentación de informes en 2025 sobre datos de 2024: Grandes empresas que son “Entidades de Interés Público” o que son matrices de un grupo de gran tamaño y que tienen más de 500 empleados durante el ejercicio 2024.
- ▶ Presentación de informes en 2026 sobre datos de 2025: Aplicable a las grandes empresas que tienen más de 250 empleados de media durante el ejercicio, y/o más de 25 millones de euros de total de partidas del activo, y/o más de 50 millones de euros de importe neto de la cifra de negocios anual (dos de los tres criterios deben de cumplirse) durante dos ejercicios consecutivos, distintas de las referidas anteriormente.
- ▶ Presentación de informes en 2027 sobre datos de 2026: Aplicable a empresas cotizadas, pequeñas o medianas, a las entidades de pequeña dimensión y no complejas y a las compañías de seguros cautivos.
- ▶ Presentación de informes en 2029 sobre datos de 2028: Las filiales (que sean grandes empresas o si son medianas o pequeñas, que sean PIE) o sucursales de una entidad dominante que se rija por el derecho de un tercer país: tendrán que presentar un informe a nivel Grupo, si dicho Grupo tiene actividades

sustanciales en el mercado de la UE (más de 150 millones de euros de facturación en la UE en los 2 últimos años) o un volumen de negocios neto superior a 40 millones de euros en la UE en el ejercicio anterior, en el caso de las sucursales (y no tengan una filial en dicho país).

Las entidades aseguradoras y reaseguradoras y entidades de crédito estarán sujetas a los requisitos de presentación de información sobre sostenibilidad, siempre que cumplan determinados criterios de tamaño. Igualmente, estarán sujetos los fondos de inversión alternativos y los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

Por el contrario, estarán exentas de presentar el informe de sostenibilidad:

- ▶ Empresas dependientes de un grupo (o una sociedad dominante de un subgrupo que sea a su vez dependiente), cuando dicha empresa (o sociedad dominante y sus dependientes) estén incluidas en el informe de gestión consolidado de la sociedad dominante última, preparado conforme a la normativa española.
- ▶ Cuando la sociedad dominante (o dominante última) no esté sujeta al derecho de un Estado miembro de la UE o perteneciente al Espacio Económico Europeo, la sociedad dependiente (o la dominante de un subgrupo) también estará exenta de preparar el informe de sostenibilidad cuando, dicha sociedad y sus dependientes estén incluidas en la información consolidada sobre sostenibilidad elaborada por la sociedad dominante (o dominante última) de conformidad con las NEIS, o de manera equivalente a dichas normas, según se determine por la Comisión Europea.

La información de sostenibilidad será objeto de verificación por un verificador o sociedad de verificación. Sin perjuicio de los requisitos de aprobación, publicación y depósito, el informe de sostenibilidad se tiene que poner a disposición del público de manera gratuita, ser fácilmente accesible en la página web dentro de los 6 meses siguientes al cierre del ejercicio y por un periodo de 5 años.

Puede consultar el Proyecto de Ley en el siguiente [enlace](#).

Cabe mencionar que con fecha 27 de noviembre de 2024, el ICAC y la CNMV han emitido un comunicado conjunto a la espera de la transposición de la Directiva al ordenamiento español.

Según se señala, mientras no se haya transpuesto la Directiva, las empresas tendrán que seguir cumpliendo con los requerimientos de información de la Ley 11/2018, aunque el informe se esté preparando de acuerdo a las NEIS (ESRS). En la medida en que los desgloses fiscales que la Ley 11/2018 requiere (beneficios obtenidos país por país; los impuestos sobre beneficios pagados y las subvenciones públicas recibidas), no están expresamente contemplados por las ESRS, las entidades sujetas deberán tenerlos en cuenta en todo caso para cumplir con dicha Ley.

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

Modificación del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre. La Asamblea de la Comunidad de Madrid aprueba la conocida como “Ley Mbappé”

El pasado 14 de noviembre la Asamblea de la Comunidad de Madrid aprobó una serie de medidas fiscales que modifican el Texto Refundido de las Disposiciones

Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre. Entre estas medidas fiscales se encuentra la deducción por inversiones de nuevos contribuyentes procedentes del extranjero, conocida también como “Ley Mbappé”, cuyo objetivo es incentivar la llegada de nuevos inversores extranjeros a la Comunidad de Madrid, la cual favorecerá la creación de nuevas empresas y, como consecuencia, la atracción de talento y creación de empleo.

La medida contempla una **deducción del 20% de la cuota íntegra autonómica** de la declaración del IRPF sobre el valor de adquisición satisfecho por el adquirente, incluyendo gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, de los siguientes elementos patrimoniales:

- ▶ Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados o no, en mercados organizados (valores de deuda pública y valores de deuda privada, tanto cotizados como no cotizados).
- ▶ Valores representativos de la participación de fondos propios de cualquier tipo de entidad, negociados o no, en mercados organizados (acciones y participaciones representativas del patrimonio o el capital de instituciones de inversión colectiva).

Esta deducción podrá ser aplicada por el contribuyente en el ejercicio en el que se produzca y en los cinco ejercicios siguientes inmediatos y sucesivos en caso de insuficiencia de cuota íntegra. En caso de que el contribuyente opte a otras deducciones autonómicas, esta deducción se aplicará con posterioridad al resto de deducciones que le resulte aplicables.

Para más detalle puede consultar la alerta publicada por EY el 26 de noviembre de 2024 en el siguiente [enlace](#).

Orden HAC/1177/2024, de 17 de octubre, por la que se desarrollan las especificaciones técnicas, funcionales y de contenido referidas en el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre; y en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre

El 28 de octubre de 2024, con entrada en vigor al día siguiente de su publicación, se publicó en el BOE la mencionada Orden Ministerial que regula las especificaciones técnicas que deberán adoptar los sistemas y registros de facturación para contribuyentes que no estén obligados al SII.

En este sentido, aunque las grandes empresas quedarán excepcionadas por su inclusión en el SII, el resto de las empresas deberán tener los sistemas informáticos de facturación adaptados antes, del 1 de julio de 2025, a las nuevas características y requisitos que establecen el citado Reglamento y Orden Ministerial mencionados.

No obstante, en la medida en que el Ministerio de Hacienda ha sometido a consulta pública previa la modificación del Reglamento, la entrada en vigor se retrasa al 1 de enero de 2026 para los contribuyentes del IS y al 1 de julio de 2026 para el resto.

Para mayor detalle a estos efectos puede consultar la [Alerta](#) publicada por EY el pasado 6 de noviembre de 2024.

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

Posteriormente, con fecha 8 de noviembre de 2024 se publicó en el BOE la corrección de errores, relativa a esta Orden cuyo objetivo es la rectificación de errores advertidos en el anexo de la mencionada Orden.

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

Orden HAC/1167/2024, de 17 de octubre, por la que se modifican la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del grupo de entidades en el IVA, y la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del IVA

El 25 de octubre de 2024, con entrada en vigor el 1 de noviembre de 2024, se publicó en el BOE la Orden HAC/1167/2024, de 17 de octubre, cuyo objetivo es modificar la Orden que aprueba los modelos 322 de autoliquidación mensual individual y 390 de declaración-resumen anual del IVA para adaptarlos a las modificaciones introducidas en materia de tipos impositivos aprobados por el Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social.

En este sentido, el Real Decreto-ley 4/2024 ha prorrogado hasta el 31 de diciembre de 2024 la aplicación de tipos impositivos reducidos a determinadas entregas de alimentos. Por tanto, a partir del 1 de octubre coexistirán seis tipos impositivos y seis tipos de recargo de equivalencia, mientras que el diseño del vigente modelo 322 solo permite la declaración de cinco tipos impositivos y cuatro tipos de recargo de equivalencia, por lo que resulta necesario introducir las casillas necesarias para los nuevos tipos impositivos y los nuevos tipos de recargo de equivalencia.

Por otra parte, a lo largo del ejercicio 2024 habrán estado en vigor siete tipos impositivos y ocho tipos de recargo de equivalencia, mientras que el diseño del vigente modelo 390 únicamente permite declarar cinco tipos impositivos y seis tipos de recargo de equivalencia. Como consecuencia, se debe modificar dicho modelo para permitir la declaración de todos los tipos impositivos y tipos de recargo de equivalencia vigentes a lo largo del 2024.

Estas modificaciones han entrado en vigor el pasado 1 de noviembre de 2024 y se aplicarán por primera vez, en el caso del modelo 322, a la autoliquidación correspondiente a octubre de 2024, y en el caso del modelo 390, a la declaración-resumen anual correspondiente a 2024.

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

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

El 13 de noviembre de 2024 se sometió a trámite de información pública la mencionada Orden para el ejercicio 2025, la cual mantiene la estructura de la Orden HFP/1359/2023, de 19 de diciembre, que regula el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), se introduce la modificación del régimen aplicable a la actividad de “producción del mejillón en batea”, que pasa del anexo II al anexo I (actividades agrícolas, ganaderas y forestales), y se elimina 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 relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se mantienen los módulos y las instrucciones para su aplicación en el régimen especial simplificado. No obstante, y como consecuencia de la inclusión del aceite de oliva como producto de primera necesidad en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, por el que se prorrogan determinadas medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo y se adoptan medidas urgentes en materia fiscal, energética y social, el aceite de oliva tributará al tipo reducido del 4% desde el 1 de enero de 2025.

Las disposiciones adicionales incluyen una reducción del 25% del rendimiento neto de módulos y del importe de las cuotas devengadas por operaciones corrientes para actividades desarrolladas en municipios afectados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024.

Finalmente, los contribuyentes que deseen renunciar o revocar su renuncia al método de estimación objetiva del IRPF o al régimen especial simplificado del IVA para el año 2025, dispondrán de plazo hasta el 31 de diciembre de 2024.

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

Resolución de 8 de noviembre de 2024, del Consorcio de la Zona Especial Canaria, por la que se publica la Circular 1/2024, de 29 de octubre, del Consejo Rector, de criterios de autorización de inscripción y permanencia en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, en relación con el ejercicio de actividad con anterioridad

El 19 de noviembre de 2024 se publicó en el BOE la mencionada Resolución, por la que se publica la Circular 1/2024, de 29 de octubre, del Consejo Rector, de criterios de autorización de inscripción y permanencia en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria, en relación con el ejercicio de actividad con anterioridad.

La Ley 19/1994 establece que las entidades de la Zona Especial Canaria deben ser personas jurídicas o sucursales de nueva creación que cumplan ciertos requisitos, como tener su domicilio social y sede de dirección efectiva en Canarias, contar con un administrador residente en Canarias, realizar actividades económicas en la Zona Especial Canaria, y realizar inversiones en los dos primeros años desde su inscripción.

La letra e) del apartado 2 del artículo 31 de la mencionada Ley 19/1994 dispone que las entidades de la Zona Especial Canaria deberán crear un número mínimo de puestos de trabajo, señalando además que: “*Cuando se haya ejercido anteriormente la misma actividad bajo la misma o bajo otra titularidad, se exigirá una creación neta de, al menos: - En las islas de Gran Canaria y Tenerife, cinco empleos. - En las islas de El Hierro, Fuerteventura, La Gomera, Lanzarote y La Palma, tres empleos*”.

En esta Circular se indica además que se entenderá que existe continuidad en el ejercicio de la actividad económica en los siguientes casos:

- ▶ Cuando en el año anterior a la solicitud de autorización se haya ejercido una actividad similar por la misma entidad o entidades vinculadas.
- ▶ El ejercicio previo de actividades accesorias o complementarias.
- ▶ Cuando se transmita una rama de actividad a una nueva entidad inscrita en la Zona Especial Canaria.
- ▶ Cuando se continúe la explotación con más de la mitad de los medios personales y activos no corrientes de la actividad previa.

La mencionada Circular aclara que el ejercicio de la misma actividad anteriormente debe entenderse en el ámbito territorial de Canarias, pues si se entendiese que cualquier actividad desarrollada en cualquier parte del mundo constituye una preexistencia no es coherente con la normativa Zona Especial Canaria y las autorizaciones comunitarias. Además, la limitación de la actividad previa solo al territorio español y no al extranjero sería contrario al Código de Conducta de fiscalidad empresarial. Por lo tanto, se considerará que se ha ejercido anteriormente la actividad cuando exista una continuidad en el ejercicio de la actividad mercantil en Canarias, independientemente de las variaciones en el contenido de la actividad o su titularidad.

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

Enmienda presentada por el Parlamento español que pondría fin a las visas para inversores

La Comisión de Justicia del Congreso aprobó el 4 de noviembre el texto del proyecto de Ley orgánica de medidas en materia de eficiencia del servicio público de justicia y de acciones colectivas para la protección y defensa de los derechos e intereses de los consumidores y usuarios, a través de la cual se ha incluido una enmienda para eliminar las visas para inversores.

A pesar de que el proyecto de Ley todavía se encuentra en proceso parlamentario, se espera que sea aprobado definitivamente antes de finales de 2024. Debe tenerse en cuenta que las solicitudes presentadas antes de la revocación podrán recibir la visa o autorización correspondiente de acuerdo con la normativa vigente.

Para mayor detalle sobre este asunto puede consultar la [Alerta](#) publicada por EY.

Proyecto de Orden por la que se regula la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones y recursos en vía económico-administrativa, y se aprueban diversos formularios

A través de la mencionada Orden publicada con fecha 18 de noviembre, se establece que podrán presentarse por medios electrónicos los escritos de interposición de reclamaciones económico-administrativas, reclamaciones sobre actuaciones u

omisiones de los particulares en materia tributaria, recursos de alzada, recursos de anulación, recursos extraordinarios de revisión, solicitudes de rectificación de errores, recursos contra la ejecución, solicitudes de suspensión e incidentes de suspensión.

Asimismo, se podrán realizar por medios electrónicos los trámites de presentación de alegaciones, modificación del domicilio previamente comunicado al Tribunal a efectos del procedimiento de que se trate, designación de representante, personación, otorgamiento de poder apud acta, contestación a requerimientos y otras solicitudes previstas.

El artículo 3 de la misma establece que la presentación de reclamaciones, recursos y demás solicitudes se realizará conforme a las siguientes reglas

- ▶ La presentación telemática de reclamaciones económico-administrativas y recursos contra la ejecución se llevará a cabo en la sede electrónica del organismo que hubiese dictado el acto administrativo impugnado.
- ▶ La presentación telemática de solicitudes de suspensión del acto impugnado en la vía económico-administrativa se llevará a cabo:
 - ▶ En la sede electrónica del organismo que hubiese dictado el acto administrativo impugnado cuando se solicite la suspensión del acto en el marco de una reclamación económico-administrativa.
 - ▶ En la sede electrónica de los Tribunales Económico-Administrativos cuando se solicite la suspensión del acto de gestión impugnado en el marco de un recurso de alzada.
- ▶ La presentación telemática de reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria, así como de recursos de alzada, de anulación y solicitudes de rectificación de errores, se llevará a cabo en la sede electrónica de los Tribunales Económico-Administrativos.
- ▶ La interposición telemática del recurso extraordinario de revisión tendrá lugar:
 - ▶ En la sede electrónica de los Tribunales Económico-Administrativos, si el acto objeto de recurso es una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo.
 - ▶ En la sede electrónica del organismo que hubiese dictado el acto administrativo impugnado, si el acto objeto del recurso es una resolución de un órgano de gestión.
- ▶ La presentación telemática de incidentes de suspensión se llevará a cabo en la sede del órgano administrativo que hubiera dictado el acto o acuerdo de suspensión recurrido.
- ▶ Interpuesta reclamación o recurso en vía económico-administrativa, los trámites de alegaciones, modificación del domicilio previamente comunicado al Tribunal a efectos del procedimiento de que se trate, designación de representante, personación, otorgamiento de poder apud acta, contestación a requerimientos y cualesquiera otras solicitudes se podrán llevar a cabo en la sede electrónica de los Tribunales Económico-Administrativos

Asimismo, se establece la forma de presentación y las condiciones y procedimiento para la presentación de los formularios por medios electrónicos.

El mencionado proyecto de Orden se encuentra actualmente en trámite de información pública en el que se podrá presentar observaciones hasta el próximo 10 de diciembre de 2024.

Puede consultar el proyecto de orden en el siguiente [enlace](#).

Proyecto de orden por la que se establece el régimen de las actuaciones realizadas a través de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos de aplicación de los tributos cuya tramitación corresponda a la DGT y se aprueban el formulario y modelo de representación de carácter voluntario a utilizar en dichos procedimientos

A través del mencionado proyecto de orden se establece expresamente la aplicación a la DGT de la normativa aplicable a la Agencia Tributaria en las actuaciones realizadas a través de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos de aplicación de los tributos que sean competencia de dicha Dirección General salvo que exista normativa específica aplicable a dichas actuaciones.

Según su artículo 2 se establece que la DGT ofrecerá en su sede electrónica asociada los siguientes formularios de uso voluntario que serán aprobados por resolución de la persona titular de dicha dirección: i) modelo normalizado de presentación de consultas tributarias escritas, y ii) documento normalizado de representación voluntaria en los procedimientos administrativos de su competencia.

El mencionado proyecto de Orden se encuentra actualmente en trámite de información pública en el que se podrá presentar observaciones hasta el próximo 10 de diciembre de 2024.

Puede consultar el proyecto de orden en el siguiente [enlace](#).

Propuesta de Proyecto de Orden HAC/xxx/2024, de xx de diciembre, por la que se aprueba el modelo 573 "impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Autoliquidación" y el modelo a24 "impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco. Solicitud de devolución por envíos dentro de la unión europea", se determina la forma y el procedimiento para su presentación, y se regula la inscripción en el registro territorial de los contribuyentes del artículo 64 quinquies de la ley de impuestos especiales

El 25 de noviembre de 2024, con entrada en vigor el 1 de enero de 2025, se sometió a trámite de información pública la mencionada Orden, por la que aprueba la Ley XX/2024 que establece un nuevo impuesto especial sobre líquidos para cigarrillos electrónicos, bolsas de nicotina y otros productos de nicotina que no tengan la consideración de medicamentos, aplicable a toda España, excepto en Canarias y Ceuta y Melilla. El ámbito de este nuevo impuesto es incluir los productos que no se encuentren comprendidos actualmente en el ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

En la medida en que se considera un impuesto especial de fabricación, su regulación se encuentra en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, así como en el Reglamento de los Impuestos Especiales.

En este sentido, este proyecto de Ley incluye en la mencionada Ley de Impuestos Especiales y su Reglamento un nuevo capítulo que detalla el ámbito del impuesto, el hecho imponible, supuestos de no sujeción, devengo, contribuyentes, base imponible, tipos impositivos, exenciones, devoluciones. En este contexto, se aprueban modelos específicos para la autoliquidación (modelo 573) y para la solicitud de devolución (modelo A24) de este impuesto.

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

Reglamento (UE) 2024/2862 de la Comisión, de 12 de noviembre de 2024, por el que se modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 en lo referente a la Norma Internacional de Contabilidad 21

El 12 de noviembre de 2024, con entrada en vigor veinte días después de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, la Comisión Europea adoptó un reglamento que modifica el Reglamento (UE) 2023/1803 con el objetivo de incorporar cambios en la Norma Internacional de Contabilidad 21 (NIC 21) y la Norma Internacional de Información Financiera 1 (NIIF 1).

Las modificaciones de la NIC 21 especifican cuándo una moneda es convertible, cómo determinar el tipo de cambio de contado cuando una moneda no sea convertible a otra en la fecha de valoración, y elimina la parte referente a la pérdida temporal de la posibilidad de negociar dos monedas. Asimismo, se incluye una guía de aplicación.

Estas modificaciones también afectan a la NIIF 1, la cual se ha visto modificada en lo relativo a la hiperinflación grave, con el fin de garantizar la coherencia entre las normas.

Las empresas deberán aplicar estas modificaciones, como tarde, desde la fecha de inicio de su primer ejercicio a partir del 1 de enero de 2025.

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

Tribunales Nacionales

Sentencias de 14 de octubre de 2024 dictadas por el TS en recursos de casación 8728/2022 y 8781/2022. El TS declara que los seguros de vida *unit-linked*, en los que la póliza no reconoce derecho de rescate durante la vigencia del contrato, no quedan sujetos a gravamen en el IP respecto de los ejercicios anteriores a 2021

La cuestión de interés casacional que examina el TS en estas sentencias se centra en determinar si de conformidad con el artículo 17.uno de la LIP en la redacción original, deben quedar sometidos a gravamen los seguros de vida, concertados bajo la modalidad *unit-linked*, cuando la póliza no reconozca un derecho de rescate durante la vigencia del contrato y, por tanto, en el momento del devengo del impuesto no existe, propiamente hablando, un valor de rescate. Según la redacción original del artículo 17.Uno de la Ley del IP “los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto”.

En ambos supuestos, los contribuyentes habían suscrito seguros de vida mixtos, de los que ellos mismos son beneficiarios en caso de supervivencia y sus herederos en caso de fallecimiento, no habiéndose incluido en sus declaraciones de IP por considerar que no existía un valor de rescate a fecha del devengo del impuesto en los períodos que fueron objeto de comprobación (2011 a 2017).

Tanto la Inspección, como el TSJ de Galicia, comparten que si bien los seguros cumplen con la definición de seguros de vida establecida en el artículo 83 de la Ley 50/1980 de Contrato de Seguro la designación por el tomador del seguro a sí mismo con carácter irrevocable como beneficiario de la póliza para el caso de supervivencia y a sus herederos para el caso de fallecimiento supone que la póliza mantiene su valor patrimonial respecto del tomador del seguro, esto es, la prima suscrita permanece en el patrimonio del tomador, no afectando a su nivel de riqueza ni a la capacidad económica de pago. Adicionalmente, sostienen que su valor de realización, aunque diferido a la finalización del contrato, se corresponde con el importe de las provisiones matemáticas a 31 de diciembre de cada año, lo que constituye el hecho imponible del IP. Por lo que deben gravarse este tipo de seguros por el valor de la provisión matemática a 31 de diciembre.

El TS por su parte rechaza estos argumentos que venían a reclasificar el seguro de vida *unit-linked* como producto inversor a los efectos del IP para negar la inexistencia de tributación. Mantiene el tribunal que, aun teniendo un componente de ahorro y reducido riesgo, son auténticas operaciones de seguro de vida, dada la jurisprudencia del TJUE y la Directiva 2009/138/CE, de 25 de noviembre de 2009 sobre el seguro de vida.

En síntesis, concluye el TS que para determinar si un seguro *unit-linked* ha de integrarse en la base imponible del IP de acuerdo con su la redacción original del artículo 17.Uno de la LIP, se necesita la concurrencia de dos circunstancias: (i) que sea un contrato de seguro de vida; y (ii) en ese caso, que tuviera reconocido valor de rescate.

Dado que en el caso de autos concurre únicamente la primera circunstancia, el seguro de vida en la modalidad *unit-linked* no debe someterse a gravamen en el IP antes de la modificación del artículo 17.Uno por la Ley 11/2021, de 9 de julio.

Puede consultar la sentencia en los siguientes enlaces [STS \(RCA 8728-2022\)](#) y [STS \(RCA 8781-2022\)](#).

Sentencia de 29 de octubre de 2024 dictada por el Tribunal Supremo en recurso de casación 2248/2023. La falta de prueba de un gasto cuya deducción se pretende no siempre califica la conducta del contribuyente como culpable a efectos sancionadores

La cuestión de interés casacional que el TS examina en esta sentencia gira en torno a determinar si la falta de prueba sobre determinados extremos que afectan a la deducibilidad fiscal de un gasto lleva necesariamente a calificar la conducta del contribuyente como culpable, a efectos sancionadores, sin que sea posible justificar la actuación del contribuyente a través de una interpretación razonable de la norma en función de la naturaleza, características y contexto del gasto en cuestión.

En el caso que ocupa al Tribunal, el contribuyente se dedujo unos gastos en el IS que, según la Administración, no estaban suficientemente probados. La falta de prueba de estos gastos motivó el inicio del procedimiento sancionador al basar la Administración su decisión sancionadora en la ausencia de los elementos probatorios necesarios para acreditar que los gastos eran deducibles, entendiendo que esta omisión implicaba una falta de diligencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales (*“pues se deduce un gasto sin poder justificarlo fehacientemente”*). Por su parte, el contribuyente sostenía que la falta de prueba sobre la deducibilidad de los gastos no debía llevar a una conclusión automática de culpabilidad basándose en que concurría una interpretación razonable de la norma en atención a la naturaleza, características y contexto en el que se produjo dicho gasto, y que resulta de los justificantes documentales disponibles, siendo carga de la Administración el motivar específicamente sobre la falta de razonabilidad de tal interpretación. Pues bien, el TS recuerda que para que se considere culpable a un contribuyente, la Administración debe acreditar no sólo la existencia de un hecho que justifique la sanción, sino también la existencia de elementos de dolo o negligencia en la conducta del obligado tributario -pues tal y como establece el artículo 179.1 de la LGT sólo se puede sancionar a quienes sean culpables de haber cometido una infracción tributaria-, ya que, recuerda el TS, una interpretación razonable de la norma supondría un eximente a esta culpabilidad. Por ello, el TS rechaza la idea de que la falta de prueba, por sí

sola, sea suficiente para justificar una sanción, respetando así el principio de presunción de inocencia consagrado en el artículo 24.2 de la CE.

No obstante, también aclara el Tribunal que no es posible invocar la causa de exención de responsabilidad sancionadora del artículo 179.2.d), en aquellos casos, como el que le ocupaba, en que el ejercicio de la potestad sancionadora no se funda en la aplicación de una norma jurídica que se deba interpretar, sino en la falta de prueba de un hecho necesario para la deducibilidad del gasto correspondiente.

Esto es, cuando el problema se suscita en el terreno de la prueba de un hecho, de sus circunstancias, o de subsunción de ese hecho en una norma jurídica, será necesario que la Administración acredite, en cada caso, la presencia del elemento culpable en la conducta del obligado tributario y, además, la motive, evitando una interpretación automática de la norma que derive en sanciones sin un análisis exhaustivo de las circunstancias del caso.

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

Sentencia de 30 de octubre de 2024 dictada por el Tribunal Supremo en recurso de casación 2228/2023. La transmisión a título oneroso de la totalidad de las participaciones de un socio a un tercero no se considera 'separación del socio' a efectos de aplicar la norma de valoración del artículo 37.1.e) de la LIRPF, sino que se aplica la norma general de transmisión onerosa

La sentencia objeto de análisis se centra en la interpretación del artículo 37.1 de la LIRPF, en relación con la determinación del valor de la ganancia o disminución patrimonial a efectos del IRPF, específicamente en el contexto de la pérdida de condición de socio tras la enajenación de acciones o participaciones a un tercero.

El TS establece que, para fijar el valor de la ganancia o disminución patrimonial, la pérdida de condición de socio del transmitente, al haber enajenado la totalidad de sus acciones o participaciones a un tercero, no debe considerarse como un supuesto de "separación del socio" a efectos de aplicar la norma de valoración del apartado e) del artículo 37.1 LIRPF. En cambio, se debe aplicar la norma de valoración del apartado b) de la misma disposición, que se refiere a la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación.

La sentencia resalta que el artículo 37.1.b) LIRPF establece una regla general aplicable a la transmisión onerosa de participaciones sociales o acciones a un tercero, independientemente de si se transmite la totalidad o solo una parte de las participaciones. Por otro lado, el apartado e) se refiere a situaciones de separación de socios o disolución de sociedades, donde la contraparte debe ser la propia sociedad, sin la intervención de un tercero que adquiriera las participaciones del socio transmitente, lo que implica un proceso regulado por la LSC.

El Tribunal también menciona que la interpretación de ambos apartados lleva a concluir que la norma del apartado e), es una regla especial que se aplica cuando el socio ejerce su derecho de separación, lo que requiere un procedimiento específico que involucra a la sociedad. En este sentido, se aclara que la transmisión de participaciones a un tercero no puede ser automáticamente considerada como una separación del socio.

Finalmente, el TS concluye que, en el caso analizado, la transmisión de la totalidad de las participaciones a un tercero debe regirse por la norma del apartado b) del

artículo 37.1 LIRPF, desestimando así la interpretación que pretendía aplicar el apartado e).

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

Sentencia de 4 de noviembre de 2024 por el Tribunal Supremo en recurso de casación 1749/2023. El TS establece que para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA conforme a la regla especial del artículo 79.Cinco de la LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, deben aplicarse las reglas del artículo 107 de la LIVA y no la normativa contable o del IS

La cuestión de interés casacional que analiza el TS en esta sentencia se centra en determinar la base imponible del IVA en operaciones entre partes vinculadas cuando no existen valores comparables de mercado, en concreto, discernir si para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA conforme a la regla especial del artículo 79.Cinco de la LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, es posible acudir a las reglas previstas en la normativa contable y del IS o si es preciso aplicar las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducidas por bienes de inversión.

El supuesto controvertido consistía en el arrendamiento de un hospital por parte de una fundación a otra, vinculadas entre sí. De acuerdo con el criterio de la Inspección, la renta pactada por el arriendo del hospital era inferior al coste real incurrido por la fundación arrendadora y que, no existiendo términos comparables para la determinación del valor de mercado, la base imponible del IVA debía incluir, al menos, los costes de amortización del hospital (párrafo 5º.b) del artículo 79.Cinco LIVA).

La fundación recurrente, defiende que, tratándose de un servicio consistente en el arrendamiento de bien inmueble, dicho coste del servicio viene dado por la amortización contabilizada del inmueble y determinada según las tablas previstas en la normativa del IS (sin perjuicio de otros costes si los hubiera); esto es, periodificando la base imponible del IVA en función de la vida útil del bien. Por el contrario, la Administración sostiene una interpretación basada en el artículo 107 de la LIVA, determinando la base imponible del IVA periodificando el coste del bien durante el período de regularización de las deducciones de los bienes de inversión.

El TS señala que, dado que la LIVA no establece una remisión a la LIS ni a la normativa contable, se debe atender a normas propias en el ámbito del IVA, sobre todo teniendo en cuenta que, atender a un criterio de imputación del coste de adquisición de los bienes de inversión en función de la amortización contable, puede generar distorsiones en el caso de bienes de inversión que no son susceptibles de amortización, como podría ser el caso de los terrenos, cuyo coste deba formar parte de la base imponible de la operación gravada.

El TS establece que para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA conforme a la regla especial del artículo 79.Cinco de la LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, deben aplicarse las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducibles por bienes de inversión.

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

Sentencia de 11 de noviembre de 2024, dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 2037/2023. El valor de la vivienda habitual no debe excluirse del cálculo del límite a la cuota íntegra del impuesto sobre el patrimonio (art. 31 de la Ley del IP) al no tratarse de un bien de naturaleza improductiva

El 11 de noviembre de 2024 el Tribunal Supremo ha resuelto el recurso de casación contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sobre la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio de 2012.

El contribuyente había incluido el valor no exento de su vivienda en el cálculo del límite del impuesto, según el artículo 31.1 de la Ley del IP. Sin embargo, la Agencia Tributaria de Cataluña excluyó la vivienda, argumentando que no genera rendimientos al ser la residencia habitual.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña y la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña apoyaron la exclusión de la vivienda, basándose en que los bienes inmuebles solo se consideran productivos si generan rendimientos gravados en el IRPF, basándose en la sentencia del TS de 16 de marzo de 2011, sobre la exclusión de obras de arte.

El Tribunal Supremo, tal y como ya había interpretado la DGT en consulta vinculante nº V0875-22, concluye que cuando la norma hace referencia a “elementos improductivos”, el legislador está pensando en bienes que por su propia naturaleza no son susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF como joyas, antigüedades y objetos de arte.

Para el Tribunal Supremo, un bien inmueble, a pesar de que tenga la naturaleza de vivienda habitual y no genere rendimientos inmobiliarios en el periodo de devengo del impuesto, no es un bien improductivo.

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

Sentencia de 13 de noviembre de 2024 dictada por el Tribunal Supremo, en recurso de casación 2305/2023. El TS determina cuál es el período 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

La cuestión que presenta interés casacional en esta sentencia del TS es la relativa a determinar cuál es el periodo temporal en que deben cumplirse los requisitos exigidos para aplicar 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. Además, se discute si la doctrina de una sentencia anterior del TS sobre transmisiones mortis causa es aplicable a donaciones.

En este caso concreto, la Administración Tributaria de Cataluña dictó una liquidación en el ejercicio 2018, que fue parcialmente estimada por el TEAC en el ejercicio 2021, pero sin afectar a la cuestión principal. La donación tuvo lugar en el ejercicio 2005, y la discusión recae en el hecho de si los requisitos previstos en el art. 20.6 LISD debían cumplirse en el ejercicio 2005 o en el ejercicio 2004. A estos efectos, el TSJ de Cataluña falló en favor del donatario, recurriendo la Generalitat de Cataluña dicha sentencia y que ahora ha sido objeto de resolución por parte del TS.

El Tribunal Supremo concluye que, dado que el ISD se devenga instantáneamente en el momento de la donación, los requisitos para aplicar la reducción del 95% deben cumplirse en el momento de la donación, siendo insuficiente que los mismos se cumplan en un momento posterior o anterior. Esta interpretación asegura que la norma se aplique de manera coherente y finalista, facilitando la continuidad de las empresas familiares sin generar cargas fiscales adicionales en momentos críticos de transmisión de participaciones.

Por tanto, se acoge el recurso de casación de la Generalidad de Cataluña, se anula la sentencia anterior y se desestima el recurso contencioso-administrativo del donatario.

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

Auto del Tribunal Supremo 19 de septiembre de 2024. RCA 7626/2023. El Tribunal Supremo resolverá si los contribuyentes por obligación real pueden aplicar el límite renta-patrimonio

El pasado 19 de septiembre de 2024, el TS resolvió la admisión de un recurso de casación (núm. 7626/2023) presentado por la Administración General del Estado.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en determinar si el elemento de la residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, justifica el diferente trato en uno y otro supuesto y que, en consecuencia, no le sea aplicable a los no residentes en España el límite de gravamen del artículo 31.Uno de la LIP.

Mientras que los que tributan por obligación personal pueden limitar su cuota íntegra en hasta un ochenta por ciento, los no residentes, que tributan por obligación real, no pueden beneficiarse de limitación alguna a esa cuantificación.

El TS resolverá si los contribuyentes no residentes, que tributan por obligación real, pueden aplicar el límite IRPF/IP en sus declaraciones del IP. En particular, se pronunciará sobre si la residencia habitual fuera de España que tienen los contribuyentes por obligación real es suficiente para justificar que no les aplique el citado límite y, por lo tanto, que dichos contribuyentes reciban un tratamiento diferente al de aquellos que tienen su residencia habitual en España y tributan por obligación personal, que sí pueden aplicar el límite IRPF/IP.

La Administración General del Estado argumenta que el fallo de la sentencia impugnada es perjudicial para el interés general, sosteniendo la regulación actual del artículo 31.Uno de la LIP podría infringir el principio de igualdad contemplado en la Constitución Española y el derecho comunitario.

La decisión se centrará en interpretar si la diferenciación basada en la residencia habitual justifica el distinto tratamiento fiscal entre residentes y no residentes, especialmente en lo que respecta a la limitación del gravamen del IP, y si ese trato es justificado o discriminatorio.

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

Sentencia 5045/2024 de 20 de septiembre de 2024 dictada por la Audiencia Nacional en el recurso número 927/2020. La AN estima parcialmente el recurso interpuesto por la parte actora, considerando la indemnización por despido improcedente exenta de IRPF para uno de los trabajadores, y anulando la sanción impuesta al entender que la empresa pudo actuar de buena fe, en cuanto a la determinación de la exención de la indemnización del resto de empleados

La cuestión controvertida se centra en la configuración de las indemnizaciones abonadas por la compañía a 14 de sus trabajadores como despidos improcedentes, para determinar si pueden beneficiarse de la exención del artículo 7.e) de la LIRPF.

La Administración concluye que las extinciones laborales no califican como despidos improcedentes, sino de mutuo acuerdo y, por tanto, no cumplen con los requisitos para la aplicación de la mencionada exención, basándose en diversos indicios, como la proximidad de los empleados a la edad de jubilación, la aceptación de indemnizaciones inferiores a las de un despido improcedente, sosteniendo, por tanto, que las indemnizaciones deben quedar sujetas a retención en el IRPF.

Por su parte, la recurrente defiende que las indemnizaciones fueron reconocidas en el ámbito laboral como despidos improcedentes y, por tanto, deben quedar exentas conforme al mencionado artículo 7.e). Además, argumenta la falta de potestad de la Administración tributaria para calificar la naturaleza de la extinción de la relación laboral, así como el carácter de la indemnización.

La AN estima parcialmente las pretensiones de la recurrente, considerando exenta la indemnización de uno de sus trabajadores por tratarse de un despido improcedente y anulando la sanción impuesta a la compañía, al considerar que esta actuó de buena fe en la calificación de la naturaleza del despido del resto de los trabajadores.

Por el contrario, el Tribunal confirma la postura de la Administración, declarando que el resto de las indemnizaciones deben quedar sujetas a retención en el IRPF por considerarse extinciones de la relación laboral por mutuo acuerdo. En definitiva, este Órgano reconoce a la Administración tributaria la facultad para calificar, a efectos fiscales, la naturaleza de la indemnización abonada como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo.

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

Resoluciones del TEAC de 27 de septiembre de 2024 (RG 9152/2021) y 18 de octubre de 2024 (06250/2022). IVA. Vehículos de uso “mixto” que la empresa cede a los empleados para fines particulares de forma gratuita. Dedución de las cuotas soportadas en virtud de contratos de renting.

En estas Resoluciones, el TEAC analiza -entre otras cuestiones- la deducibilidad de las cuotas de IVA por la cesión gratuita de vehículos de uso “mixto” a empleados.

Las sociedades arriendan vehículos en régimen de renting para sus empleados, con un uso mixto. Durante los ejercicios 2015 a 2017, estas entidades deducen el 50% de las cuotas, mientras que en 2018 deducen la totalidad, y consideran una prestación de servicios a favor de los empleados por el uso privativo (80% para directivos y 60%

para resto de empleados) cuantificado de acuerdo con criterios aceptados en Inspecciones previas a efectos de IRPF.

La inspección fundamenta la regularización en el artículo 96. Uno.5º de la LIVA y, determina un porcentaje de uso profesional de los vehículos cedidos, minorando las cuotas deducidas por aplicación del criterio de disponibilidad fuera la jornada laboral según convenio colectivo.

El TEAC señala que la presunción de afectación a la actividad empresarial, contemplada en el artículo 95.Tres.2.ª de la Ley 37/1992 (Ley IVA), no se desvirtúa automáticamente por el criterio de disponibilidad fuera del horario laboral. Aunque el convenio colectivo puede servir como indicio, la Administración debe recurrir a pruebas alternativas para justificar la afectación a la actividad económica.

En este contexto, el TEAC concluye que corresponde al obligado tributario que pretende deducir las cuotas de IVA soportado, acreditar la afectación del vehículo a la actividad empresarial. Una vez probada la afectación, se presume que el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es del 50%, conforme a lo establecido en el artículo 95.Tres.2ª de la Ley del IVA, salvo que se trate de alguno de los vehículos incluidos en la lista tasada al final de la regla 2ª del apartado Tres de dicho artículo.

Puede consultar las resoluciones en los siguientes enlaces: [RG 9152/2021](#) y [RG 6250/2022](#).

Resolución del TEAC de 27 de septiembre de 2024 (R.G. 6238/2022). El TEAC se pronuncia sobre la deducibilidad del IVA por Universidades en sectores diferenciados de su actividad (enseñanza e investigación). Cambio de criterio

En la presente resolución, el TEAC se pronuncia sobre la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por las Universidades en la adquisición de bienes y servicios conforme al régimen de sectores diferenciados previsto en el artículo 101 de la Ley del IVA, cuando se aprecia la existencia de un sector diferenciado de enseñanza, sujeto y exento que no genera derecho a deducción, y otro de investigación, sujeto y no exento que genera derecho a deducción, aplicando la regla de prorata general para aquellas cuotas comunes a ambos sectores.

En el acuerdo de liquidación objeto de reclamación, la Inspección entendió que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con la investigación básica, en contraposición a la investigación aplicada, no eran deducibles, al no probarse su afectación directa y exclusiva al sector diferenciado de investigación. Este razonamiento se sustentaba en resoluciones anteriores del propio TEAC de 25 de septiembre de 2018 (R.G. 5879/2014), 25 de octubre de 2018 (R.G. 2203/2015) y 18 de mayo de 2022 (R.G. 4308/2019), que consideraban que la actividad de investigación básica no podía calificarse como actividad empresarial a efectos de IVA en la medida en que no existiera ánimo de explotación económica de sus resultados.

Para resolver la cuestión, el TEAC trae a colación las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2023 (recs. de casación 4384/2022 y 4235/2022) y de 12 de junio de 2024 (rec. de casación 8840/2022), que determinan que, en el sector diferenciado de investigación, si bien desde un punto de vista académico, se diferencia entre “investigación básica” e “investigación aplicada”, a efectos fiscales no existen diferentes tipos de investigación, por lo que toda investigación, básica o

aplicada, debe estar sujeta y no exenta de IVA, en la medida que ambas son interdependientes y contribuyen al objetivo económico de la institución, aunque no se exploten empresarialmente. Además, la investigación básica genera un beneficio económico al potenciar el prestigio y la capacidad de la universidad para atraer recursos, por lo que debe reconocerse su carácter empresarial.

En virtud de lo anterior, entiende el TEAC que debe cambiar el criterio previamente mantenido, reconociendo el derecho de las Universidades a deducir el 100% de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios relacionados con la actividad de investigación básica, aun cuando no exista una explotación empresarial directa e inmediata de sus resultados de esta.

Por ello, el TEAC en virtud de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo, estima la reclamación presentada por el contribuyente, validando la deducción del 100% de las cuotas de IVA soportadas en relación con la actividad de investigación básica.

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

Resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024 (R.G. 00199/2022). En el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004 el informe motivado del Ministerio competente en relación con las actividades de innovación tecnológica vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos

El TEAC no ha tardado en responder a las Sentencias del TS de 8 y 9 de octubre de 2024 (sentencias número 1567/2024, 1572/2024 y 1573/2024) que analizábamos en el [Boletín Fiscal](#) del mes de octubre.

En ellas, el TS afirmaba que la calificación como innovación tecnológica (IT) de los proyectos otorgada por el Ministerio competente vincula a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo 35.4.a) del TRLIS y el artículo 9 del Real Decreto 1432/2003, de 21 de noviembre, por el que se regula la emisión por el Ministerio de Ciencia y Tecnología de informes motivados relativos al cumplimiento de requisitos científicos y tecnológicos, a efectos de la aplicación e interpretación de deducciones fiscales por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. De acuerdo con estas sentencias, la vinculación de estos informes frente a la Administración tributaria es total, esto es: vincula no solo respecto de la calificación de IT, sino también en lo relativo a inversiones y gastos contenidos en el mismo que han sido objeto de una evaluación positiva. Los supuestos de hecho controvertidos en las citadas sentencias enjuiciaban supuestos en los que era de aplicación el TRLIS de 2004, por lo que se planteaba la duda de si la misma interpretación habría de darse a los supuestos en que resulta de aplicación la LIS.

Teniendo en cuenta la identidad del art. 35 en la redacción del TRLIS 2004 y de la LIS en lo referido a la vinculación de los informes motivados, la lógica hacía presumir que la interpretación del TS en las sentencias de 8 y 9 de octubre sería trasladable a la LIS.

No obstante, el Alto Tribunal no lo ha considerado así, y, en este sentido, incorporan un matiz que, si bien no constituye parte de la *ratio decidendi* de la sentencia, dada su eventual trascendencia para los ejercicios posteriores (2015 y siguientes) debe ser esclarecido. Así en el Fundamento de Derecho segundo de las Sentencias -que luego reincide en el Fundamento de Derecho cuarto- afirma que la LIS actualmente vigente dispone el carácter vinculante de los IMV para la Administración tributaria “exclusivamente en relación con la calificación de las actividades”, significando una

diferencia decisiva y esencial con el art. 35.4 a) TRLIS que disponía que “dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria” sin introducir ninguna restricción a su alcance.

En la resolución analizada, el TEAC resuelve la reclamación económico-administrativa interpuesta por el obligado tributario en relación con la liquidación y sanción giradas por la AEAT por el IS de los ejercicios 2014, 2015 y 2016. Entre otros ajustes, la liquidación minoraba la deducción por gastos relacionados con actividades de IT al considerar que el obligado tributario incluyó en la base de la deducción gastos de personal y gastos abonados a entidades colaboradoras externas que no cumplían los requisitos del artículo 35.2.b) del TRLIS (2014) y LIS (2015 y 2016). La Inspección realizó una comprobación de los proyectos realmente desarrollados, valorando las facturas, contratos y resto de pruebas para, partiendo del contenido del Informe elaborado por el Equipo de Apoyo Informático (EAI) de la AEAT, concluir que los proyectos presentados por el obligado para su certificación (y que constaban en los informes vinculantes del Ministerio) no fueron los proyectos realmente ejecutados.

La Resolución del TEAC resuelve la controversia suscitada (FJ 14) acudiendo al contenido de las citadas sentencias del TS de 8 y 9 de octubre de 2024, para resolver, en síntesis, que:

- ▶ En relación con los ejercicios en que sea de aplicación el TRLIS de 2004 (en este caso, 2014) el informe vinculante del Ministerio competente al que se refiere el artículo 35.4 TRLIS es un elemento privilegiado para calificar tanto la actividad de innovación tecnológica, como para definir el gasto deducible. La resolución del TEAC anula la regularización en la parte que se refiere al ejercicio 2014 y fija el siguiente criterio: *“De acuerdo con la jurisprudencia del TS contenida en sentencias de 8 de octubre de 2024 (recurso 948/2023) y 9 de octubre de 2024 (recurso 1633/2023), en el ámbito temporal de aplicación del TRLIS de 2004, el informe a que se refiere el art. 35.4 de dicho cuerpo legal para la deducción por innovación tecnológica vincula a la Administración tributaria en todos sus aspectos, es decir, no solo en lo referente a la calificación del proyecto como integrante de tal concepto, sino también en las inversiones y gastos que, presentados ante el órgano al que se consulta, hayan sido objeto de evaluación positiva.”*
- ▶ En relación con los ejercicios 2015 y siguientes, sostiene el Tribunal que dadas las limitaciones que la LIS prevé respecto del valor vinculante de los informes motivados, vincularán a la Administración tributaria exclusivamente en relación con la calificación de las actividades. Con esto, el TEAC mantiene el ajuste en la parte que se corresponde a los ejercicios 2015 y 2016 al considerar que existían discrepancias relevantes entre las facturas, las memorias y los informes vinculantes y la documentación que aportó el obligado al procedimiento de inspección (así, por ejemplo, respecto a los proyectos, en el informe vinculante del año 2016 se distinguen dos fases: "1. Diseño e 2. Implementación" mientras que en el archivo Excel aportado, "Documento 36. Desglose de gastos por fases del proyecto 2016", se distinguen las fases siguientes: "Fase 1. Análisis", "Fase 1. Diseño" y "Fase 2. Desarrollo e implementación". Por su parte, respecto a los porcentajes de repercusión económica de cada fase a los proyectos, para el ejercicio 2016, el porcentaje atribuido en el Informe vinculante para la fase de "diseño" era de 39,70%, mientras que en el archivo Excel, para el mismo ejercicio y misma fase, el porcentaje es del 41,27%).

Por tanto, el TEAC estima la reclamación interpuesta por el contribuyente en relación con el ejercicio 2014, y desestima sus pretensiones en relación con los ejercicios 2015 y 2016. En relación con estos dos ejercicios el TEAC sostiene que resulta improcedente determinar, como ha hecho la Inspección a la luz del informe del Equipo de Auditoría informática, si el proyecto realmente ejecutado podía subsumirse en el concepto de "innovación tecnológica" tal y como lo define el apartado 2, letra a) del artículo 35 de la LIS. No obstante, sí está habilitada la Inspección para concretar los gastos que pueden formar parte de la base deducción según el apartado 2 letra b) del mismo artículo, a la vista de los justificantes aportados por el obligado. Así lo prevé expresamente, el artículo 9 del Real Decreto 1432/2003. En definitiva, el TEAC entiende que, a la luz de la redacción del artículo 35.4 de la LIS, sigue siendo de aplicación el criterio reflejado entre otras, en su resolución 7906/2015, de fecha 09-04-2019, que considera que los informes emitidos por el Ministerio competente sólo vinculan a la Administración tributaria respecto de la calificación de las actividades como IT, pero no respecto de la delimitación de la base de la deducción o su cuantificación.

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

Resolución del TEAC de 21 de octubre de 2024 (R.G. 08822/2023). IRPF. Posibilidad de aplicación de la reducción por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular del artículo 18.2 de la Ley de IRPF sobre las prestaciones por desempleo percibidas en modalidad de pago único

El TEAC analiza en esta resolución la procedencia de aplicar la reducción por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular del artículo 18.2 de la LIRPF a la cantidad percibida por prestación por desempleo bajo la modalidad de pago único, cuando previamente se ha incumplido la exigencia de mantenimiento del plazo de cinco años para consolidar la exención prevista en el artículo 7.n) de la Ley del IRPF sobre dicho pago único.

En esta controversia, la Administración recurrente defiende que, para la aplicación de la reducción del 30% prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF sobre aquellos rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en un periodo de generación superior a dos años, en aquellos supuestos de percepción de la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, se requiere que la duración de la prestación por desempleo sea superior a dos años, no siendo suficiente con que el periodo previo de cotización supere dicho periodo.

En las alegaciones de la Administración recurrente, se hace referencia al razonamiento expuesto por la DGT en su contestación a la Consulta Vinculante V1534-19, en la que se sostiene que, en estos casos, la reducción del 30% nunca resulta aplicable por entender que la prestación de desempleo tiene una duración máxima de 720 días cuando se percibe como pago único y, por ende, es inferior a los dos años.

El TEAC, que no comparte este razonamiento de la recurrente, determina que lo recibido por prestación por desempleo debe tributar en un único periodo que, en el supuesto de hecho planteado, es el ejercicio en el que tiene lugar el incumplimiento. Asimismo, añade que debe tributarse por todo lo recibido como prestación por desempleo, prestación cuyo derecho a percibir habría surgido tras haber tenido un período de ocupación cotizada de más de dos años en el que se habrá tenido que estar contribuyendo al sistema para tal contingencia.

A resultas de lo anterior, el TEAC desestima el recurso interpuesto por la Administración recurrente y acuerda unificar criterio, fijándose que, debe aplicarse la reducción prevista en el artículo 18.2 LIRPF, apelando a la pura literalidad de dicho precepto, ya que entiende se han percibido unos rendimientos íntegros que han tenido un período de generación superior a dos años, y que han de imputarse en un único período impositivo.

Por ello, el TEAC determina que, para la aplicación de la reducción, debe cumplirse con que (i) el derecho a recibir la prestación comienza a generarse cuando se aporta, (ii) debe transcurrir un plazo superior a dos años desde la primera aportación, (iii) debe producirse la contingencia y (iv) la prestación debe percibirse en forma de capital (pago único) y no de renta.

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

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Sentencia de 7 de noviembre de 2024 del TJUE, en el asunto C-782/22: El TJUE se pronuncia sobre un caso de imposición sobre dividendos con distinto trato para residentes y no residentes en los Países Bajos y la libre circulación de capitales

El día 7 de noviembre de 2024, el TJUE dictó su sentencia en el asunto C-782/224 que versa sobre una compañía de seguros de vida con sede en el Reino Unido que percibió rentas por dividendos de inversiones pasivas en los Países Bajos y sufrió una retención a cuenta en la fuente sobre los ingresos brutos por dividendos. Los dividendos neerlandeses se recibieron como parte de productos vinculados a fondos de inversión que se ofrecían a planes de pensiones del Reino Unido.

Dichos dividendos estaban sujetos a una retención en origen neerlandesa del 15%, que era un impuesto final para los no residentes.

La remuneración de XX por las actividades de inversión que ofrece a sus clientes corresponde a un porcentaje del valor de los activos gestionados para esos clientes y depende, en parte, del rendimiento obtenido sobre la inversión. Las cestas incluían acciones de sociedades domiciliadas en los Países Bajos y los dividendos abonados por dichas sociedades fueron gravados en dicho Estado miembro en concepto de impuesto sobre los dividendos a un tipo del 15 %.

La solicitud de XX dirigida a la devolución del impuesto sobre los dividendos relativo al período de que se trata en el litigio principal por los dividendos percibidos en los Países Bajos y una reclamación posterior fueron desestimadas por la Administración tributaria. Los dividendos percibidos por XX están sujetos a un impuesto del 15 % sobre su importe bruto, mientras que un contribuyente residente que perciba los mismos dividendos y desarrolle además actividades comparables a las de XX no tributa efectivamente por dichos dividendos, por lo que existe un diferente trato fiscal, ya que aunque los contribuyentes residentes también están sujetos al impuesto sobre los dividendos, este constituye para ellos un pago a cuenta del impuesto sobre sociedades que deban abonar. El impuesto sobre los dividendos al que están sujetos los contribuyentes residentes es íntegramente imputable al impuesto sobre sociedades devengado y, si este último es inferior al impuesto sobre los dividendos recaudado, se les devuelve la diferencia.

El órgano jurisdiccional remitente señala que, si bien una sociedad como XX no constituye un fondo de pensiones, la actividad de esta se caracteriza por el hecho de que dicha sociedad invierte, en particular en acciones en los Países Bajos, para cubrir sus compromisos frente a sus clientes en el marco de contratos en unidades de cuenta y que los rendimientos obtenidos de la inversión por dicha sociedad conllevan la correspondiente modificación del valor de sus compromisos frente a los clientes en virtud de los contratos mencionados y además existe una relación de causalidad directa entre el rendimiento de las inversiones y las variaciones de los compromisos y que es precisamente debido a esta relación por lo que una sociedad residente no tributa por dichos dividendos en concepto de impuesto sobre sociedades, dado que estos constituyen beneficios distribuidos y existe una relación económica entre dichos dividendos y la modificación del nivel de compromisos frente a los clientes. Para que los contribuyentes beneficiarios no residentes no se vean afectados por una restricción de la libre circulación de capitales, prohibida, en principio, por el art. 63.1 TFUE, el Estado miembro de residencia de la sociedad que distribuye los dividendos debe velar por que, en relación con el mecanismo previsto en su Derecho nacional para evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición económica, los contribuyentes no residentes estén sujetos a un trato equivalente al que disfrutaban los contribuyentes residentes, de forma que una diferencia de trato solo podría estar justificada por 10 razones imperiosas de interés general, cuestión que corresponde examinar al órgano jurisdiccional remitente. En el presente asunto, si bien el Reino de los Países Bajos optó por ejercer su potestad tributaria respecto de todos los dividendos percibidos por las sociedades tanto residentes como no residentes, dicho Estado miembro también decidió, como se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, neutralizar íntegramente la carga de la retención en la fuente que grava dichos dividendos cuando estos se abonan a sociedades residentes. Preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembro no puede justificar que se someta a imposición a las sociedades establecidas en otros Estados miembro con respecto a este tipo de rendimientos.

La necesidad de preservar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembro, de evitar el doble cómputo de las cargas y de preservar la coherencia del régimen tributario nacional no pueden, por tanto, invocarse para justificar la restricción a la libre circulación de capitales controvertida en el litigio principal y el art. 63.1 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual los dividendos distribuidos por una sociedad residente a una sociedad no residente, que ha invertido en las acciones de la primera sociedad con el fin de cubrir compromisos de pago en el futuro, están sujetos a un impuesto sobre los dividendos del 15 % sobre su importe bruto, mientras que los dividendos distribuidos a una sociedad residente están sujetos al impuesto sobre los dividendos mediante una retención en la fuente, que puede imputarse íntegramente al impuesto sobre sociedades adeudado por esta última sociedad y dar lugar a una devolución, lo que lleva a que la carga fiscal que recae sobre dichos dividendos sea nula debido a la toma en consideración, en el cálculo de la base imponible del impuesto sobre sociedades de esta última sociedad, de los costes generados por el aumento de sus compromisos de pago en el futuro.

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

Consultas DGT



Consulta vinculante de la DGT V0891-24, de 23 de abril de 2024. Valoración a efectos del IP de un bien inmueble heredado en dos partes. Concretamente, si debe tomarse el resultado de la suma de los valores determinados por la Administración en el ISD de las dos mitades y compararlo con el valor catastral o, si debe tomarse cada uno de los valores determinados por la Administración en el ISD de cada una de las dos mitades y compararlo con el 50 por ciento del valor catastral, sumando el resultado de los mayores importes en cada caso

El consultante es titular de un bien inmueble que ha heredado de sus padres. La compraventa se formalizó en dos partes: la primera mitad del inmueble fue adquirida en 2019, ascendiendo su valor en la liquidación del ISD a 88.112,63 euros, mientras que la otra mitad del inmueble la ha adquirido en 2024, ascendiendo su valor en la liquidación del ISD a 37.332,11 euros.

La cuestión planteada versa sobre la correcta valoración del inmueble a efectos del IP. Concretamente, si debe tomarse en cuenta la suma de los valores determinados por la Administración en el ISD de cada una de las dos mitades y compararlo con el valor catastral, o si, por el contrario, debe tomarse en cuenta cada uno de los valores determinados por la Administración en el ISD de cada una de las dos mitades y compararlo con el 50 por ciento del valor catastral, sumando el resultado de los mayores importes resultantes en cada caso.

En este sentido, el artículo 10 de la LIP establece que los bienes inmuebles se valorarán por el mayor de estos tres valores: el valor catastral, el valor determinado o comprobado por la Administración para otros tributos, o el precio, contraprestación o valor de adquisición.

Adicionalmente, el artículo 35.1 de la LIRPF, dispone que la “contraprestación o valor de adquisición” es el resultado de añadir al importe real de adquisición el coste de inversiones y mejoras, así como los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses que hubieren sido satisfechos por el adquirente.

A estos efectos, la DGT concluye que, para determinar el valor del bien inmueble a efectos de la determinación de la base imponible en el IP, por lo que respecta al

concepto de “contraprestación o valor de adquisición”, deberá incluir dentro del valor de adquisición del mismo la cuota satisfecha en concepto de ISD, en la medida en que se considera un tributo inherente a la adquisición de inmueble.

Consecuentemente, para el caso particular planteado en la consulta, el heredero deberá comparar el valor catastral vigente en el ejercicio 2024 con el resultado de sumar el 50 por ciento correspondiente al valor que se utilizó en la liquidación del ISD en 2019 -i.e. 88.112,63 euros- y, el otro 50 por ciento correspondiente al valor que se utilizó en la liquidación del ISD en 2024 -i.e. 37.332,11 euros-.

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

Consulta vinculante de la DGT V1597-24, de 1 de julio de 2024. La DGT se pronuncia sobre la tributación por obligación real en el impuesto sobre el patrimonio, en el caso de que un no residente conceda un préstamo participativo a una sociedad anónima en la que participa al 90%

El consultante, no residente en España, se plantea si debe presentar el IP como obligación real por conceder un préstamo participativo a una sociedad española de responsabilidad limitada sobre la que ostenta un 90% de participación.

A estos efectos, la DGT indica que, según el artículo 5 de la LIP, por obligación real, cualquier persona física no residente debe tributar por aquellos bienes o derechos de los que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

No obstante, en el caso planteado, el préstamo participativo no puede entenderse situado en España, ya que no se encuentra depositado ni gestionado por ninguna entidad o persona residente en España.

Asimismo, tampoco entiende que pueda ejercitarse o cumplirse en España, ya que el contrato se somete a las leyes del Estado de Nueva York y la obligación de devolver el préstamo y los intereses se sitúa en Estados Unidos.

Concluye que el préstamo participativo del consultante no estará sujeto por el artículo 5.1.b) de la LIP.

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

Consulta vinculante de la DGT V2003, de 2 de agosto de 2024. Limitaciones y cálculo de la Reserva para Inversiones en las Illes Balears para el Ejercicio 2023

La DGT da respuesta a varias cuestiones planteadas por una entidad dedicada al comercio al por mayor de frutas y verduras en las Islas Baleares en relación con la dotación de la Reserva para Inversiones en las Islas Baleares (RIB) prevista en la Disposición Adicional Septuagésima de la Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

En concreto, la DGT concluye lo siguiente:

- ▶ La máxima reducción posible a aplicar en 2023 está limitada al 90% de la parte del beneficio procedente de establecimientos situados en las Islas Baleares destinado a nutrir reservas, excluyéndose el destinado a nutrir la reserva legal, el que derive de la transmisión de elementos patrimoniales cuya adquisición hubiera determinado la materialización de la RIB y el que se derive de los

valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de otras entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios. Asimismo, ese beneficio destinado a nutrir reservas se deberá disminuir en el importe que eventualmente se hubiese deducido de los fondos propios en 2023, en este caso, por la distribución de un dividendo con cargo al resultado de 2022.

- ▶ La inversión realizada en 2023 se considera como inversión anticipada y podrá considerarse como materialización de la RIB que se dote con cargo a beneficios en el ejercicio 2023 o en los tres periodos siguientes (ejercicios 2024, 2025 y 2026), siempre que se cumplan los requisitos establecidos. La dotación de la RIB se efectuará cuando la junta general resuelva sobre la aplicación del resultado del ejercicio correspondiente, esto es, las dotaciones se llevarán a cabo, en su caso, en los ejercicios 2024, 2025, 2026 y 2027.

Asimismo, la reducción de la base imponible de 2023 se vería afectada por la distribución del dividendo a cargo del resultado de 2022 llevada a cabo en 2023, pero esta última no afectará a la reducción de la base imponible de los ejercicios 2024, 2025, 2026 y 2027.

- ▶ Los gastos incurridos en la reforma y mejora de un inmueble, ya poseído con anterioridad, tendrá la consideración de inversión a efectos del cumplimiento de la obligación de materialización de la RIB, siempre y cuando reúna las condiciones necesarias para ser activada contablemente. No obstante, hay que analizar de forma individualizada la inversión en suelo y en vuelo.

Por lo que respecta al suelo, en la medida en que la actividad desarrollada por la consultante no se encuentra incluida entre las actividades de las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del IAE, no podría considerarse apta para materializar la RIB.

Sin embargo, las obras de reforma y mejora del establecimiento mercantil sí son aptas para la RIB en la parte correspondiente al vuelo, siempre y cuando determine un mayor valor del activo, que aumente su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil.

- ▶ Finalmente, afirma que la RIB se configura como una reducción en la base imponible y no como una bonificación en cuota, por lo que no puede considerarse como “bonificación” a efectos del cálculo de la cuota líquida mínima según el apartado 2 del artículo 30 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

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

Consulta vinculante de la DGT V1989-24, de 17 de septiembre de 2024. Aplicación de la exención de los dividendos prevista en el artículo 21 de la LIS al importe reconocido como menor valor de adquisición de la participación

Durante el ejercicio 20X0 La entidad consultante A efectúa una aportación no dineraria para aumentar el capital social de la entidad B mediante la aportación del 100% de las acciones que poseía de la entidad C.

También en el ejercicio 20X0, la entidad C procede al reparto de 1.500.000 euros en concepto de dividendos, cuyo destinatario es la entidad B.

Según se indica en la descripción de hechos de la consulta, de acuerdo con la norma de registro y valoración 9ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real

Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la sociedad B registra como dividendos la parte correspondiente a los beneficios generados a partir de la fecha de adquisición de la participación en la sociedad C, esto es, 553.005,19 euros, mientras que los 946.994,81 euros restantes se han reconocido como menor valor de la adquisición de la participación.

En este sentido, la cuestión planteada por la consultante consiste en determinar si la exención de los dividendos prevista en el artículo 21 de la LIS alcanza a la totalidad de los dividendos, es decir, 1.500.000 euros, o solo a los 553.005,19 euros registrados como dividendos de acuerdo con la norma de registro y valoración 9ª del Plan General de Contabilidad.

En primer lugar, cabe destacar que la DGT adopta las siguientes asunciones antes de dar respuesta a la consulta vinculante planteada:

- ▶ Se asume que la aportación no se acogió al régimen de neutralidad fiscal del Capítulo VII del Título VII de la LIS.
- ▶ Se asume que las operaciones descritas se han realizado respetando el artículo 18 LIS.
- ▶ Se asume que las tres entidades forman parte de un grupo de sociedades, conforme al artículo 42 del Código de Comercio.
- ▶ Se parte de la base de que se han respetado las Normas de Cuentas Consolidadas.

Sentado lo anterior, señala la DGT en su respuesta que, al margen del registro contable que proceda, hay que tener en cuenta que, a efectos fiscales, según el artículo 17.4 de la LIS, las participaciones adquiridas por la sociedad B se valoran por su valor de mercado.

Por tanto, prosigue, el importe del ingreso que deba computarse fiscalmente como consecuencia de la distribución de dividendos realizada por la entidad C se determinará tomando en consideración, tanto el importe de los dividendos distribuidos que inequívocamente procedan de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación, como el valor fiscal, por aplicación del artículo 17.4 de la LIS, de la participación en C (en sede de B),

De acuerdo con ello, la DGT concluye que, en el supuesto de que se cumplieran todos y cada uno de los requisitos regulados en el artículo 21 de la LIS, la entidad B podría beneficiarse de la exención regulada en dicho precepto, respecto del importe del ingreso que deba computarse fiscalmente como consecuencia de la distribución de dividendos realizada por la entidad C, tomando en consideración, a tal efecto, tanto el importe de los dividendos distribuidos que inequívocamente procedan de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación, como el valor fiscal, por aplicación del artículo 17.4 de la LIS, de la participación en C (en sede de B).

En nuestra opinión, la redacción de esta respuesta vinculante de la DGT puede resultar algo confusa, toda vez que, (i) de una primera lectura, parece que podría entenderse que el ingreso que debe computarse fiscalmente abarca también al importe de los dividendos distribuidos que inequívocamente procedan de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación, y que (ii) la DGT no llega a pronunciarse sobre el importe concreto del ingreso fiscalmente computable en el supuesto objeto de consulta.

Sin embargo, de una interpretación sistemática, cabría entender que la DGT estaría matizando que, a los efectos de calcular cuál es el ingreso que deba computarse fiscalmente, se deben tener en cuenta (i) el valor fiscal de la participación -no así el contable- y (ii) el importe de los dividendos que se corresponda con resultados generados por la entidad participada con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación; pero no porque tales magnitudes conformen, en sí mismas, el ingreso fiscal a computar, sino porque son magnitudes necesarias para calcular este último.

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

Otras cuestiones de interés



El Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios de las Naciones Unidas concluye la 29ª Sesión Consolidando el Instrumento Multilateral de vía rápida

Durante los días 15 a 18 de octubre de 2024, la ONU celebró la 29ª sesión del Comité de Expertos en Cooperación Internacional de Asuntos Tributarios de las Naciones Unidas (*United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* “UNTC” en inglés) progresando significativamente en numerosas áreas de la fiscalidad internacional.

Durante la sesión, celebrada en Ginebra, se abordaron diversos temas, organizados en varias sesiones. Entre ellas, destaca la sesión dedicada a la digitalización y globalización de la economía, que se estructuró en tres líneas de trabajo: (i) la implementación del Instrumento Multilateral de vía rápida, (ii) los tests para determinar la función y relevancia de la presencia física, y (iii) la problemática de la tributación transfronteriza en relación con los trabajadores a distancia.

Por otro lado, el Comité incluyó novedades al Modelo de Convenio de la ONU respecto a los otros dos puntos mencionados, introduciendo las siguientes disposiciones:

- ▶ Artículo XX (aún por numerar) “Introducción de tarifas por servicios”: como consecuencia de la falta de consistencia del test de presencia física en el Modelo de Convenio actual, se introduce este artículo que combina determinados artículos del Modelo de Convenio actual que prevén la tributación de la prestación de servicios transfronterizos con el objetivo de mejorar el test de presencia física. En particular, este artículo y su comentario se incluyen en el Anexo A y B, respectivamente, del Informe de los Coordinadores del Comité.
- ▶ Artículo 15 “Servicios personales por cuenta ajena”: se incluye como Anexo C una propuesta de modificación del Comentario del Artículo 15 del Modelo de Convenio. En concreto, se introduce una nueva redacción del párrafo 4 relacionado con la tributación de los ingresos obtenidos por un empleado residente en un Estado contratante y pagados por un empleador residente en el otro Estado contratante.

En adición a lo anterior, en la sub-sección dedicada a los problemas entre jurisdicciones en vía de desarrollo y jurisdicciones desarrolladas se trataron varios

temas a modificar en el Modelo de Convenio de la ONU que se identificaron como relevantes en la sesión 24ª del Comité, incluyendo las siguientes cuestiones:

- ▶ Artículo 12 C “Cánones”: Cobertura de la tributación de las primas de seguros.
- ▶ Artículo 5 A “Establecimiento permanente”: Relativo a los ingresos por la exploración o explotación de recursos naturales.
- ▶ Artículo 8 “Navegación marítima, interior y aérea”: se incluye una proposición de enmienda del artículo por medio de la cual se elimina el umbral actual en la "Alternativa A", que proporciona derechos de imposición del estado de la fuente, eliminando el umbral actual y aplicándose tanto al transporte marítimo como aéreo. La 'Alternativa B' continúa proporcionando la regla estándar de tributación exclusiva por residencia.

El UNTC también abordó otras cuestiones tributarias incluyendo temas relacionados con el IVA, los impuestos ambientales, los impuestos sobre la riqueza y la solidaridad, la tributación de criptoactivos, los precios de transferencia, la tributación en las industrias extractivas y los acuerdos fiscales y comerciales.

La OCDE publica información y estadísticas sobre Procedimientos de Acuerdo Mutuo y Acuerdos de Precios Anticipados

Durante el sexto Día de Certidumbre Fiscal de la OCDE en Atenas, se presentaron las Estadísticas de Procedimientos de Acuerdo Mutuo (MAP) y Acuerdos de Precios Anticipados (APA) de 2023. En este evento, comisionados de 53 administraciones tributarias evaluaron la agenda de certidumbre fiscal y discutieron formas de mejorar la prevención y resolución de disputas fiscales.

Estas estadísticas forman parte del Estándar Mínimo de la Acción 14 de BEPS y de la agenda de certidumbre fiscal del G20/OCDE, con el objetivo de mejorar la efectividad y la puntualidad de los mecanismos de resolución de disputas fiscales. Las estadísticas de MAP proporcionan un marco de referencia global y específico por país, permitiendo medir el progreso y señalar áreas que requieren más trabajo, mientras que las nuevas estadísticas de APA ayudan a evaluar el estado de la prevención de disputas en precios de transferencia.

Entre las tendencias destacadas en las estadísticas de 2023, el número de casos cerrados alcanzó un récord, con un aumento del 7.4% en casos de precios de transferencia y un 15.8% en otros casos, reflejando el incremento de personal capacitado en muchas administraciones. El tiempo promedio de resolución de casos de MAP aumentó a 27.3 meses. Además, por primera vez, 46 jurisdicciones con programas bilaterales de APA reportaron sus estadísticas, mostrando un inventario agregado de más de 4000 casos y un tiempo promedio de 36.8 meses para acordar un APA. Los premios MAP & APA 2023 reconocieron a varias jurisdicciones por su eficiencia y mejora en la gestión de casos.

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

Novedades fiscales de otras jurisdicciones



El Tribunal Supremo italiano establece que las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia no constituyen fuente del derecho

El pasado 10 de octubre, el Tribunal Supremo italiano dictó una Sentencia en la que concluía que las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias no constituyen fuente del derecho, sino que son herramientas técnicas que apoyan la interpretación de la legislación sobre precios de transferencia.

La Sentencia resolvía un recurso de apelación interpuesto por una entidad italiana, que recibió una liquidación de la Autoridad Fiscal correspondiente relativa al ejercicio fiscal 2008 cuestionando el método aplicado para determinar la remuneración de las transacciones intragrupo.

Como consecuencia de la liquidación notificada, la entidad italiana interpuso el recurso de apelación mencionado, argumentando que -en base a las Directrices de la OCDE- el método del precio libre comparable ("CUP" por sus siglas en inglés) es preferible al método del Margen Neto Operacional ("TNMM") aplicado por las Autoridades Fiscales para calcular la remuneración de las operaciones vinculadas. Sin embargo, ambos tribunales de instancias inferiores al Tribunal Supremo rechazaron la apelación.

Así, una vez instado el recurso ante el Tribunal Supremo italiano, este determinó que las Directrices de la OCDE no forman parte de la jerarquía de fuentes del derecho, sino que proporcionan reglas técnicas (orientaciones y métodos operativos) de apoyo en la interpretación e implementación de las provisiones legislativas y regulatorias de precios de transferencia. Por lo tanto, es responsabilidad del contribuyente y/o de las autoridades fiscales, como intérpretes de la legislación, seleccionar el método más apropiado para determinar la remuneración de las adecuada de las operaciones intragrupo. Asimismo, los jueces deben revisar el razonamiento seguido para la elección del método de valoración.

La Autoridad Fiscal danesa aborda si los trabajos de instalación de una entidad no residente pueden suponer la existencia de EP en Dinamarca

El pasado 14 de octubre de 2024, la Autoridad Fiscal Danesa publicó la consulta vinculante SKM2024.513.SR, abordando si el trabajo de instalación realizado por una entidad no residente en Dinamarca constituye un Establecimiento Permanente (“EP”).

La entidad extranjera residía en una jurisdicción que no tiene convenio tributario con Dinamarca. En este caso, la entidad extranjera, sin oficina ni almacén en Dinamarca, enviaba esporádicamente empleados a Dinamarca para instalaciones de equipos en múltiples tiendas en Dinamarca sin una dirección fija de trabajo, siendo las estancias no superiores a cinco días cada una.

A pesar de la naturaleza corta y esporádica de las estancias, la Autoridad Fiscal Danesa dictaminó que estas actividades constituían un EP según la Ley Tributaria Danesa, que considera el trabajo de instalación como un EP desde el primer día de actividad (en ausencia de un convenio tributario). Como Dinamarca no tiene convenio tributario con el país de origen de la entidad, el umbral habitual de 12 meses para proyectos de instalación no se aplicaba.

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

ABREVIATURAS

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

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



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Responsables del equipo de Tributación de Empresas

EY Abogados, Madrid

Carmen Constante

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
Vanesa 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.guillemvilella@es.ey.com

EY Abogados, Zaragoza

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

Responsables del equipo de Tributación Internacional y Transacciones

EY Abogados, Madrid

Anil Bharwani anil.bharwani.alwani@es.ey.com
Castor Garate castor.garatemutiloa@es.ey.com
Cristina de la Haba cristinadela.habagordo@es.ey.com
Elena Sanchez elena.sanchez.llorente@es.ey.com
Iñigo Alonso inigo.alonsosalcedo@es.ey.com
Isabel Hidalgo isabel.hidalgogalache@es.ey.com
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.

© 2024 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

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

ey.com/es

