

**SUMARI**

- 1. PRINCIPALS NOVETATS TRIBUTÀRIES INTRODUÏDES PER LA LLEI ORGÀNICA 1/2025, DE 2 DE GENER, DE MESURES EN MATÈRIA D'EFICIÈNCIA DEL SERVEI PÚBLIC DE JUSTÍCIA (BOE DE 3 DE GENER DE 2025)**  
*La disposició final catorzena de la Llei orgànica 1/2025, de 2 de gener, de mesures en matèria d'eficiència del Servei Públic de Justícia, que entra en vigor el 3 d'abril de 2025, modifica diversos articles de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques.*
- 2. MODIFICACIÓ DELS MODELS DE DECLARACIÓ CENSAL 036 I 030 I SUPRESSIÓ DEL MODEL DE DECLARACIÓ CENSAL SIMPLIFICADA 037**  
*Es modifica el model 030 de Declaració censal d'alta, canvi de domicili i/o de variació de dades personals i el model 036 de Declaració censal d'alta, modificació i baixa en el Cens d'empresaris, professionals i retenidors, i se suprimeix el model 037 de Declaració censal simplificada d'alta, modificació i baixa en el Cens d'empresaris, professionals i retenidors, ja que la simplificació d'aquest model s'ofereix en el model 036.*
- 3. RESCAT DELS PLANS DE PENSIONS ANTERIORS A 2015 SENSE NECESSITAT DE JUSTIFICACIÓ**  
*A partir de l'1 de gener de 2025 ja es poden rescatar els plans de pensions anteriors a 2015 i sense cap justificació.*
- 4. EL CRITERI DE DISPONIBILITAT FORA DE LA JORNADA LABORAL NO ÉS SUFICIENT PER A DETERMINAR LA PRESUMPCIÓ D'UTILITZACIÓ EFECTIVA DEL VEHICLE A L'EFFECTE D'IVA**  
*El TEAC analitza el règim de deducció de les quotes d'IVA suportades per l'arrendament de vehicles per a la seva cessió gratuïta a empleats, quan el seu ús és de tipus mixt.*
- 5. IMPOST DE SOCIETATS. ANÀLISI FISCAL I COMPTABLE DELS PRÉSTECES PARTICIPATIUS ENTRE ENTITATS VINCULADES: INTERESSOS, AJUSTOS EXTRACOMPTABLES I CAPITALITZACIÓ DE DESPESES FINANCERES**  
*Els interessos derivats del préstec participatiu atorgat per una societat a una altra vinculada han de considerar-se com una retribució de fons propis, no sent fiscalment deduïbles i exigeixen que l'entitat prestatària efectui un ajust extracomptable positiu en el període impositiu en el qual es reportin aquests interessos.*
- 6. IMPOST DE SOCIETATS. ELS INTERESSOS DERIVATS D'UN PRÉSTEC PARTICIPATIU NO ESTAN SOTMESOS A RETENCIÓ**  
*Així ho entén la DGT en la seva consulta vinculant V1956-24 quan es compleixin les condicions de l'article 21 de la LIS.*
- 7. IMPOST DE SOCIETATS. NO ES POT INVOCAR UNA INTERPRETACIÓ RAONABLE DE LA NORMA QUAN S'IMPOSA UNA SANCIÓ PER NO JUSTIFICAR LA DEDUÏBILITAT D'UNES DESPESES**  
*La manca de prova sobre la deduïbilitat d'una despesa en l'Impost de Societats no sempre condueix a qualificar la conducta del contribuent com a culpable, com tampoc condueix a una qualificació en sentit contrari.*
- 8. NO CONVALIDACIÓ DEL REIAL DECRET LLEI 9/2024, DE 23 DE DESEMBRE, CONEGUT COM A "ÒMNIBUS"**  
*La no convalidació en el dia d'avui del Reial decret llei 9/2024, de 23 de desembre, denominat com a "Òmnibus", que va entrar en vigor el passat 25 de desembre i pel qual s'adoptaven una sèrie de mesures en matèria econòmica, tributària, de transport, i de Seguretat Social, i es prorrogaven unes altres per a fer front a situacions de vulnerabilitat social, comporta la pèrdua de vigència, entre altres de normes fiscals.*

## **1. PRINCIPALS NOVETATS TRIBUTÀRIES INTRODUÏDES PER LA LLEI ORGÀNICA 1/2025, DE 2 DE GENER, DE MESURES EN MATÈRIA D'EFICIÈNCIA DEL SERVEI PÚBLIC DE JUSTÍCIA (BOE DE 3 DE GENER DE 2025)**

### **IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSQUES**

La disposició final catorzena de la Llei orgànica 1/2025, de 2 de gener, de mesures en matèria d'eficiència del Servei Públic de Justícia, **que entra en vigor el 3 d'abril de 2025**, modifica diversos articles de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques.

#### **Exempció per a les indemnitzacions a conseqüència de responsabilitat civil per danys personals**

En primer lloc, **s'amplia l'exempció** per a les indemnitzacions a conseqüència de responsabilitat civil per danys personals prevista en la lletra d) de l'article 7 de la Llei de l'IRPF, per a donar cabuda a altres indemnitzacions a conseqüència de responsabilitat civil per danys físics o psíquics, la quantia dels quals no s'hagi fixat legalment ni judicialment, sinó a conseqüència d'un acord de mediació o de qualsevol altre mitjà adequat de solució de controvèrsies legalment previst.

A més, **s'exigeix** que:

- La indemnització sigui satisfeta per l'entitat asseguradora del causant del mal,
- Hagi intervingut un tercer neutral en l'acord i aquest s'hagi elevat a escriptura pública,
- La quantia exempta no superi la que es fixaria conformement al sistema per a la valoració dels danys i perjudicis causats a les persones en accidents de circulació, incorporat com a annex en el text refós de la Llei sobre responsabilitat civil i segur en la circulació de vehicles de motor, aprovat pel Reial decret legislatiu 8/2004, de 29 d'octubre.

#### **Exempció per a les indemnitzacions per acomiadament o cessament del treballador**

En segon lloc, es modifica la lletra e) de l'article 7 de la Llei de l'IRPF i s'estableix expressament l'exempció de les indemnitzacions per acomiadament o cessament del treballador acordades en l'acte de conciliació davant el servei administratiu com a pas previ a l'inici de la via judicial social.

Amb una finalitat merament aclaridora, seguint el criteri administratiu i jurisprudencial anterior, es confirma que no tenen la consideració d'exemptes les establertes en virtut de conveni, pacte o contracte.

#### **Exempció per a les anualitats per aliments percebudes dels pares en virtut del conveni regulador**

Finalment, es dona nova redacció a la lletra k) de l'article 7 de la Llei de l'Impost i s'estableix de manera expressa l'aplicació de l'exempció a les anualitats per aliments percebudes pels fills quan es fixin pel conveni regulador a què es refereix l'article 90 del Codi Civil o el conveni equivalent de la normativa de les Comunitats Autònomes, aprovat per l'autoritat judicial o formalitzat davant el lletrat de l'Administració de Justícia, o en escriptura pública davant notari, amb independència que aquest conveni derivi o no de qualsevol mitjà adequat de solució de controvèrsies legalment previst.

La modificació d'aquesta lletra k) exigeix també modificar la referència continguda a les anualitats per aliments en l'article 64 i en l'article 75 de la Llei de l'Impost.

## **2. MODIFICACIÓ DELS MODELS DE DECLARACIÓ CENSAL 036 I 030 I SUPRESSIÓ DEL MODEL DE DECLARACIÓ CENSAL SIMPLIFICADA 037**

En el BOE, del dia 9 de gener de 2025, s'ha publicat l'**ORDRE HAC/1526/2024**, d'11 de desembre, per la qual es **modifiquen** l'Orde EHA/1274/2007, de 26 d'abril, per la qual s'aproven els **models 036 de Declaració censal d'alta, modificació i baixa en el Cens d'empresaris, professionals i retenidors i 037 de Declaració censal simplificada d'alta, modificació i baixa en el Cens d'empresaris, professionals i retenidors**, i l'Orde EHA/3695/2007, de 13 de desembre, per la qual s'aprova el **model 030 de Declaració**

**censal d'alta en el Cens d'obligats tributaris, canvi de domicili o variació de dades personals, que poden utilitzar les persones físiques, es determinen el lloc i forma de presentació d'aquest.**

Mitjançant aquesta ordre es **modifica el model 030** de Declaració censal d'alta, canvi de domicili o de variació de dades personals i **el model 036** de Declaració censal d'alta, modificació i baixa en el Cens d'empresaris, professionals i retenidors, i **se suprimeix el model 037** de Declaració censal simplificada d'alta, modificació i baixa en el Cens d'empresaris, professionals i retenidors.

En el model 036, s'afegeix una nova pàgina destinada a la identificació dels titulars reals de les persones jurídiques i entitats, i una nova casella per a sol·licitar la rehabilitació del NIF.

### **3. RESCAT DELS PLANS DE PENSIONS ANTERIORS A 2015 SENSE NECESSITAT DE JUSTIFICACIÓ**

**Des de l'1 de gener de 2025 ja es poden rescatar els plans de pensions anteriors a 2015 sense cap justificació.** La normativa que regula els Plans i Fons de Pensions permet que els partícips dels plans de pensions del **sistema individual i associat** puguin disposar anticipadament de l'import dels seus drets consolidats corresponent a aportacions realitzades amb **almenys deu anys d'antiguitat**. No obstant això, els partícips dels plans de pensions del **sistema d'ocupació** podran disposar dels drets consolidats corresponents a les aportacions i contribucions empresarials realitzades amb almenys deu anys d'antiguitat **si així ho permet el compromís i el preveuen les especificacions del pla i amb les condicions o limitacions que aquestes estableixin si és el cas.**

Pel que respecta a l'IRPF, s'han d'incorporar les quanties rescatades com a **rendiment del treball i es podrà aplicar una reducció del 40%** per les prestacions derivades de contingències esdevingudes amb anterioritat a **l'1 de gener de 2007**, sempre que es rescatin en forma de capital. **Per a beneficiar-se d'aquesta reducció és necessari que es rescati el Pla en l'exercici en el qual ja ha transcorregut el termini dels deu anys o en els dos exercicis següents.**

La DGT ha establert criteri administratiu en Consultes V3126-21 i V2289-24.

### **4. EL CRITERI DE DISPONIBILITAT FORA DE LA JORNADA LABORAL NO ÉS SUFICIENT PER A DETERMINAR LA PRESUMPCIÓ D'UTILITZACIÓ EFECTIVA DEL VEHICLE A L'EFFECTE D'IVA**

El TEAC, en la seva Resolució de 27 de setembre de 2024, analitza el règim de deducció de les quotes d'IVA suportades per l'arrendament de vehicles per a la seva cessió gratuïta a empleats, en un supòsit en què la Inspecció va apreciar que aquests vehicles tenien un ús mixt (particular i per a fins empresarials) pels empleats.

Segons la Inspecció, en aquests casos les quotes es podien deduir conforme a un criteri de disponibilitat del vehicle per a ús empresarial, determinada en funció de la jornada laboral del conveni col·lectiu (criteri homogeni amb l'utilitzat en la comprovació administrativa, a l'efecte de calcular la retribució en espècie a imputar a l'empleat en l'àmbit de l'IRPF). Segons el Tribunal, aquest criteri no és adequat a l'efecte d'IVA:

- a) En primer lloc, recorda que la deducció de les quotes suportades en relació amb els vehicles ha de partir de la presumpció d'afectació a l'activitat empresarial de l'article 95. Tres. 2n de la Llei de l'impost (50% d'ús empresarial o professional - 100% en determinats supòsits-), recaient en l'Administració l'obligació de provar qualsevol altre ús distint.
- b) Aquesta presumpció d'afectació no es pot considerar desvirtuada (com afirma la DGT en la seva resolució V1374-24, de 10 de juny) només sobre la base de la jornada laboral del conveni col·lectiu aplicable. Aquesta dada es pot utilitzar com a indicatiu, però és insuficient a l'efecte d'acreditar el grau efectiu d'utilització.

En definitiva, l'Administració ha d'acudir a criteris alternatius per a acreditar un grau d'afectació dels vehicles a l'activitat econòmica distint del que deriva de la presumpció legal.

## 5. IMPOST DE SOCIETATS. ANÀLISI FISCAL I COMPTABLE DELS PRÉSTECOS PARTICIPATIUS ENTRE ENTITATS VINCULADES: INTERESSOS, AJUSTOS EXTRACONTABLES I CAPITALITZACIÓ DE DESPESES FINANCERES

La **consulta vinculant V2176/2024, de 10 d'octubre de 2024 de la DGT**, tracta el cas de l'entitat X, resident a Espanya i dedicada principalment al negoci i la promoció immobiliària, que ha rebut un préstec participatiu per part del seu soci majoritari, la societat A, la qual ostenta el 80% de les participacions socials de la primera. Totes dues entitats formen part del mateix grup mercantil en virtut del que s'estableix en l'article 42 del Codi de Comerç, la qual cosa implica que es troben vinculades a l'efecte del que es disposa en l'article 18 de la Llei 27/2014 (Llei IS). En conseqüència, les operacions realitzades entre aquestes entitats han de valorar-se conforme al principi de lliure competència, és a dir, al valor de mercat.

Quant a la imputació d'ingressos i despeses en l'Impost de Societats, l'article 11 de la Llei IS estableix el principi de la meritació, segons el qual els ingressos i despeses derivades de transaccions econòmiques s'assignaran al període impositiu en el qual es produeixi la seva meritació, respectant la correlació entre els uns i els altres. No obstant això, l'article 15 de la Llei IS introdueix una excepció significativa per als **préstecs participatius entre entitats vinculades** dins d'un mateix grup mercantil, establint que la retribució derivada d'aquests **préstecs es considerarà una retribució de fons propis i, per tant, no serà fiscalment deduïble**.

El préstec participatiu concedit per la societat A a l'entitat X, amb el propòsit de finançar l'adquisició d'immobles i sufragar les despeses associades a la promoció i construcció d'aquests, compleix amb les característiques definides en l'article 20 del RD-Llei 7/1996. Aquest tipus d'instrument financer es caracteritza per incloure un interès variable que depèn de l'evolució de l'activitat econòmica de la prestatària i, addicionalment, pot contemplar un interès fix independent d'aquesta evolució.

**Conforme a la normativa fiscal vigent**, quan el prestador i el prestatari formen part d'un mateix grup mercantil, **les retribucions derivades del préstec participatiu es qualifiquen com dividendes o participacions en beneficis**, d'acord amb el que es preveu en l'article 21.2.2º de la Llei IS. En el cas que ens ocupa, les retribucions corresponents al préstec participatiu concedit per la societat A a l'entitat X tenen la consideració de dividendes. Per tant, la seva percepció genera un **ingrés financer per a la societat prestadora**, mentre que **per a la societat prestatària constitueix una retribució de fons propis que no pot ser deduïda fiscalment**, tal com estableix l'article 15 a) de la Llei IS.

**Des del punt de vista comptable**, l'entitat X ha optat per incorporar les **despeses financeres reportades pel préstec participatiu com un major valor de les existències**, atès que aquestes requereixen un període de temps superior a un any per a estar en condicions de ser venudes. Aquest tractament comptable està recolzat per la Norma de Registre i Valoració (NRV) 10ª del Pla General de Comptabilitat (PGC), que regula la capitalització de despeses financeres relacionades amb actius que necessiten un període prolongat de temps per a ser preparats per al seu ús o venda.

Segons els criteris establerts per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes (ICAC) en la seva Resolució de 14 d'abril de 2015, les despeses financeres poden incloure's com a major valor de les existències quan es compleixin **certes condicions**: que les despeses s'hagin reportat abans que les existències estiguin en condicions de ser venudes i que aquestes requereixin un període de producció superior a un any. Així mateix, la inclusió de les despeses financeres activades ha de reflectir-se en el resultat financer, creant, si escau, una partida específica denominada "Incorporació a l'actiu de despeses financeres".

**Des de la perspectiva fiscal**, el fet que les retribucions del préstec participatiu no siguin deduïbles implica que **l'entitat X ha de realitzar un ajust positiu al resultat comptable per l'import corresponent a la despesa financera registrada** en el seu compte de pèrdues i guanys. Aquest ajust és **de caràcter permanent**, ja que no es revertirà en períodes impositius posteriors. En aquest sentit, la no deduïbilitat afecta tant a la part fixa com a la part variable dels interessos pactats en el contracte del préstec participatiu.

Per tant, **l'ajust extracomptable positiu ha de realitzar-se en el període impositiu en el qual es reportin les despeses financeres** associades al préstec participatiu. No és procedent diferir aquest ajust al període en el qual s'embenen les existències, atès que el

tractament fiscal dels interessos està determinat exclusivament per la seva naturalesa com a retribució de fons propis, i no pel seu destí comptable com a major valor de les existències.

**En conclusió**, els interessos derivats del préstec participatiu atorgat per la societat A a l'entitat X han de considerar-se, íntegrament, com una retribució de fons propis. Per tant, no són fiscalment deduïbles i exigeixen que l'entitat prestatària efectui un ajust extracomptable positiu en el període impositiu en el qual es reportin aquests interessos. Aquest ajust no podrà posposar-se al període en el qual es produeixi la venda de les existències, independentment del tractament comptable que s'hagi donat a les despeses financeres.

## **6. IMPOST DE SOCIETATS. ELS INTERESSOS DERIVATS D'UN PRÉSTEC PARTICIPATIU NO ESTAN SOTMESOS A RETENCIÓ**

Els interessos derivats d'un préstec participatiu no estan sotmesos a retenció si es compleixen els requisits de l'article 21 de la LIS. (Direcció General de Tributs. Consulta V1956-24, de 17 de setembre de 2024).

En la consulta que comentem, una entitat rep un préstec participatiu per a restablir i mantenir el seu equilibri patrimonial, atorgat per una altra entitat del seu grup mercantil (ambdues són residents a Espanya i no formen part d'un grup fiscal). Es planteja si existeix obligació de practicar retenció a compte de l'Impost de Societats sobre els interessos del préstec participatiu. La DGT recorda que l'article 21.2. 2n de la Llei de l'Impost de Societats (LIS) estableix que tindran la consideració de dividends exempts les retribucions d'aquests préstecs, **sempre que siguin atorgats per entitats del mateix grup mercantil i no generin una despesa deduïble en el pagador**. Si es compleixen aquests requisits, **no estaran subjectes a retenció**.

## **7. IMPOST DE SOCIETATS. NO ES POT INVOCAR UNA INTERPRETACIÓ RAONABLE DE LA NORMA QUAN S'IMPOSA UNA SANCIÓ PER NO JUSTIFICAR LA DEDUÏBILITAT D'UNES DESPESES**

El Tribunal Suprem en la seva sentència del passat 29 d'octubre de 2024, entén que la falta de prova sobre la deduïbilitat d'una despesa en l'Impost de Societats no sempre condueix a qualificar la conducta del contribuïent com a culpable, com tampoc condueix a una qualificació en sentit contrari.

Per a sancionar, és necessari que l'Administració acrediti i motivi, en cada cas, l'existència de culpabilitat, amb la finalitat d'enervar la presumpció d'innocència. Sense perjudici de l'anterior, subratlla que no és possible invocar la causa d'exempció basada en una interpretació raonable de la norma quan, com en el cas analitzat en la sentència, la raó determinant de l'exercici de la potestat sancionadora no es funda en l'aplicació d'una norma jurídica que s'hagi d'interpretar en funció del seu sentit, finalitat, vigència o aplicabilitat, **sinó en la falta de prova d'un fet necessari per a la deduïbilitat de la despesa corresponent**.

## **8. NO CONVALIDACIÓ DEL REIAL DECRET LLEI 9/2024, DE 23 DE DESEMBRE, CONEGUT COM A "ÒMNIBUS"**

La no convalidació del Reial decret Llei 9/2024, de 23 de desembre, denominat com a "Òmnibus", que va entrar en vigor el passat 25 de desembre i pel qual s'adoptaven una sèrie de mesures en matèria econòmica, tributària, de transport, i de Seguretat Social, i es prorrogaven unes altres per a fer front a situacions de vulnerabilitat social, comporta la pèrdua de vigència, entre altres de les següents normes fiscals:

- La pròrroga de les deduccions de despeses relacionades amb el vehicle elèctric i obres d'eficiència energètica d'habitatges en l'IRPF;
- La pròrroga de la llibertat d'amortització en inversions que utilitzin energia procedent de fonts renovables en l'Impost de Societats,
- Els imports màxims dels coeficients en l'IIVTNU;

- L'ajornament de l'entrada en vigor del nou Impost sobre els Líquids de Cigarrets Electrònics i altres Productes relacionats amb el Tabac a l'1 d'abril de 2025;
- Ajustos tècnics en els aspectes temporals de l'Impost sobre el marge d'interessos i comissions de determinades entitats financeres; i
- La pròrroga per al període impositiu 2025 dels límits quantitius que delimiten en l'IRPF l'àmbit d'aplicació del mètode d'estimació objectiva (amb excepció de les activitats agrícoles, ramaderes i forestals), així com els límits per a l'aplicació del règim simplificat i el règim especial de l'agricultura, ramaderia i pesca, en l'IVA.

*BOU & ASSOCIATS*

