

## Boletines Oficiales

Estado

Miércoles 15 de enero de 2025



Núm. 13

### ACTIVIDADES ECONÓMICAS

[Real Decreto 10/2025](#), de 14 de enero, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2025 (CNAE-2025). [\[pág. 2\]](#)

[Análisis comparativo](#) de las modificaciones

## Consultas de la DGT



### AJUSTE EXTRACONTABLE

#### IS. PRÉSTAMOS PARTICIPATIVOS.

Consulta sobre el préstamo participativo entre sociedades vinculadas y su impacto fiscal [\[pág. 3\]](#)



### HOLDING

#### IS. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.

Consulta sobre exención y doble imposición en participaciones en entidades no residentes [\[pág. 5\]](#)

## Monográfico

Fiscalidad de las diferentes ayudas aprobadas por el [Real Decreto 42/2022, de 18 de enero](#), por el que se regula el Bono Alquiler Joven y el Plan Estatal para el acceso a la vivienda 2022-2025. [\[pág. 6\]](#)

# Boletines oficiales

Estado

Miércoles 15 de enero de 2025



Núm. 13

## ACTIVIDADES ECONÓMICAS

[Real Decreto 10/2025](#), de 14 de enero, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas 2025 (CNAE-2025).

### Disposición final segunda. Entrada en vigor.

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

[Análisis comparativo](#) de las modificaciones

### Disposición adicional única. Obligación de comunicación de la codificación de la actividad económica.

Con el fin de dar cumplimiento al artículo 6.a), para su inclusión en los **registros administrativos de la Tesorería General de la Seguridad Social** identificativos de los sujetos responsables de la obligación del ingreso de las cuotas de la Seguridad Social, dichos sujetos responsables deberán comunicar a la citada entidad, conforme a los procedimientos que esta establezca, la siguiente información:

- a) En el caso de **los sujetos responsables que ya consten en los referidos registros a la fecha de entrada en vigor de este real decreto, deberán comunicar la codificación de la variable actividad económica según la CNAE-2025 antes del 30 de junio de 2025.**
- b) En el caso de los sujetos responsables que se incorporen a dichos registros a partir de la entrada en vigor de este real decreto, deberán comunicar en el momento de su incorporación la codificación de la variable actividad económica según la CNAE-2025.
- c) Asimismo, los sujetos responsables indicados en los párrafos anteriores deberán comunicar, igualmente, la codificación de la variable actividad económica según la CNAE-2009 para el periodo de tiempo que transcurra entre la entrada en vigor de este real decreto y la entrada en vigor de la legislación de la Seguridad Social que establezca la tarifa de primas para la cotización al sistema de la Seguridad Social por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales adaptada a la CNAE-2025.

# Consultas de la DGT

## AJUSTE EXTRACONTABLE

## IS. PRÉSTAMOS PARTICIPATIVOS. Consulta sobre el préstamo participativo entre sociedades vinculadas y su impacto fiscal



Fecha: 10/10/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V2176-24 de 10/10/2024](#)

### HECHOS EXPUESTOS POR EL CONSULTANTE

- La **sociedad X**, residente en España y dedicada a la promoción inmobiliaria, recibió en marzo de 20X1 un **préstamo participativo** de su socio mayoritario (**entidad A**, con el 80% de participación).
- Este préstamo, utilizado para adquirir un inmueble y cubrir los gastos de promoción y construcción, incluye un **interés fijo** y otro **variable** en función de las ventas resultantes de la promoción inmobiliaria.
- La **sociedad X** considera el gasto financiero devengado

como parte del **mayor valor de las existencias**, dado que estas requieren más de un año para estar en condiciones de venta.

### PREGUNTA PLANTEADA

¿Cuándo debe practicarse el ajuste extracontable positivo: en el periodo impositivo en que se devengan los gastos financieros o en el periodo en que se venden las existencias?

### RESPUESTA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Los intereses derivados del préstamo participativo otorgado por la **sociedad A** a la **entidad X** deben considerarse, en su totalidad, como una **retribución de fondos propios**. Por tanto, **no son fiscalmente deducibles** y exigen que la entidad prestataria efectúe un **ajuste extracontable positivo** en el **período impositivo en el que se devenguen dichos intereses**. **Este ajuste no podrá posponerse** al período en el que se produzca la venta de las existencias, independientemente del tratamiento contable que se haya dado a los gastos financieros

#### Fundamentos jurídicos

#### Vinculación entre entidades:

Según el artículo 18 de la LIS y el artículo 42 del Código de Comercio, al formar parte de un grupo mercantil, las operaciones entre las sociedades deben valorarse a **valor de mercado**.

#### Imputación temporal de ingresos y gastos:

El artículo 11.1 de la LIS establece que los **ingresos y gastos se imputan al periodo en que se devengan**, respetando la correlación con la normativa contable.

#### Tratamiento de los préstamos participativos:

- Según el artículo 15.a) de la LIS, las retribuciones de préstamos participativos entre entidades del mismo grupo **tienen la consideración de retribución a los fondos propios y no son fiscalmente deducibles.**
- Por lo tanto, deben realizarse ajustes positivos permanentes por el importe de estos gastos **en cada periodo impositivo.**

#### Impacto en existencias y ajustes extracontables:

- Aunque los gastos financieros pueden capitalizarse en las existencias según la normativa contable (Norma de Registro y Valoración 10ª del PGC), no afectan la base imponible en el ejercicio de devengo.
- El ajuste extracontable debe realizarse por la totalidad del gasto financiero, tanto el fijo como el variable, al tratarse de retribución de fondos propios.

#### Normativa aplicable

##### Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS):

[Artículo 15.a\): No deducibilidad de retribuciones de fondos propios.](#)

[Artículo 11.1: Imputación temporal de ingresos y gastos.](#)

[Artículo 18: Operaciones vinculadas y valoración a valor de mercado.](#)

##### Código de Comercio:

[Artículo 42: Definición de grupo de sociedades.](#)

##### Plan General de Contabilidad:

Norma de Registro y Valoración 10ª, sobre la capitalización de gastos financieros.

## HOLDING

# IS. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL. Consulta sobre exención y doble imposición en participaciones en entidades no residentes



Fecha: 03/10/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V2138-24 de 03/10/2024](#)

## Hechos planteados por el consultante

La **sociedad consultante T**, residente en España y bajo el régimen especial de entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE), tiene una participación del 96% en una **sociedad chilena (C)**, matriz de un grupo especializado en servicios tecnológicos. **C ha recibido dividendos exentos en el impuesto chileno y los ha destinado al pago de deuda. T considera una desinversión en C, lo que generaría una plusvalía sujeta a un 16% de tributación en Chile.**

## Cuestiones planteadas

1. Si los dividendos percibidos por C en 2023 y 2024 están sujetos al régimen de transparencia fiscal internacional y deben imputarse en el Impuesto sobre Sociedades de T.
2. Si la plusvalía generada en la desinversión en C estaría exenta según el artículo 21.3 de la LIS, sin afectarse por las limitaciones del artículo 21.5.c).
3. Si, en caso de tributar por la plusvalía en España, T podría deducir el impuesto pagado en Chile según el artículo 21.3, último párrafo, de la LIS.

## Respuesta de la Dirección General de Tributos

### Dividendos percibidos y transparencia fiscal internacional

La DGT concluye que **los dividendos percibidos por C no deben imputarse en el Impuesto sobre Sociedades de T**, ya que:

1. C cuenta con suficientes medios materiales y personales, excluyéndola del apartado 2 del artículo 100 de la LIS.
2. Los dividendos percibidos cumplen los requisitos del artículo 21.1 de la LIS y están exentos en ambos países, lo que implica que no existe tributación inferior al 75% en Chile respecto a lo que hubiera correspondido en España.

### Exención por desinversión en C

La plusvalía derivada de la venta de la participación en C puede beneficiarse de la exención del artículo 21.3 de la LIS si:

- Se cumplen los requisitos de participación mínima (5%) y antigüedad (un año).
- C no ha generado rentas sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional que representen más del 15% de sus ingresos en ningún periodo de tenencia.

Dado que C es una holding con ingresos principalmente exentos, **no se aplicaría la limitación del artículo 21.5.c). La exención cubrirá la plusvalía, con una reducción del 5% en concepto de gastos de gestión.**

### Deducción por doble imposición internacional

Si la plusvalía no estuviera exenta, se podría aplicar la deducción por doble imposición internacional del artículo 31 de la LIS. Se permitiría deducir el menor importe entre el impuesto pagado en Chile (16%) y el que correspondería pagar en España.

## Monográfico

Fiscalidad de las diferentes ayudas aprobadas por el [Real Decreto 42/2022, de 18 de enero](#), por el que se regula el Bono Alquiler Joven y el Plan Estatal para el acceso a la vivienda 2022-2025.

### Bono alquiler joven

Las cantidades percibidas como bono alquiler joven, al igual que cualquier otra ayuda al alquiler similar, están sometidas al IRPF, en concepto de ganancia patrimonial que se integrará dentro de la Base Imponible General, salvo que resulte de aplicación la exención del artículo 7.y) de la Ley del Impuesto por tratarse de un beneficiario en quien concurra la condición de especial vulnerabilidad.

#### [CV1304-24 de 04/06/2024](#)

Adicionalmente, procede indicar que el **importe de dicha ganancia (al no proceder de una transmisión) será la cuantía dineraria de la subvención percibida**, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1.b) de la Ley del Impuesto, formando parte de la renta general, conforme a lo señalado en el artículo 45 de la misma ley.

Respecto a la imputación temporal, la misma viene determinada por lo dispuesto en el artículo 14.2.c) de la Ley 35/2006, a saber: **“Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro**, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i), j) y l) de este apartado”. Por tanto, procederá su imputación al período impositivo en que esta ayuda se cobre.

#### [CV2246-23 de 27/07/2023](#)

En cuanto a si resulta procedente la aplicación de la **deducción autonómica por alquiler**, este Centro directivo no es competente para abordar su contestación, pues al tratarse de una deducción con regulación autonómica su interpretación corresponde a la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid. Por tanto, nos limitamos aquí, simplemente, a transcribir el precepto normativo donde se recoge: el artículo 8 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la **Comunidad de Madrid** en materia de tributos cedidos por el Estado:

“1. Los contribuyentes menores de treinta y cinco años podrán deducir el 30 por 100, con un máximo de deducción de 1.000 euros, de las cantidades que hayan satisfecho en el período impositivo por el arrendamiento de su vivienda habitual. Sólo se tendrá derecho a la deducción cuando las cantidades abonadas por el arrendamiento de la vivienda habitual superen el 20 por 100 de la base imponible, entendiéndose como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente.

2. La deducción a que se refiere el apartado anterior podrá ser aplicada por los contribuyentes mayores de treinta y cinco y menores de cuarenta años siempre que, durante el período impositivo, se hayan encontrado en situación de desempleo y hayan soportado cargas familiares. (...)”

El Plan Estatal de acceso a la vivienda 2022-2025 se estructura en 13 programas de ayuda, a los que, en determinados supuestos, es posible aplicar reglas especiales de imputación, reglas de exención por la condición de los beneficiarios o reglas de no imputación:

a) Programa para atender al pago de las ayudas de subsidiación de préstamos convenios, regulados en anteriores planes estatales de vivienda, a aquellos beneficiarios que tengan derecho a la misma de acuerdo con la normativa de aplicación:

Programa 1. Programa de subsidiación de préstamos convenidos.

LIRPF Art 14. Imputación temporal.

## 2. Reglas especiales

i) Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), **podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.**

**b) Programas de ayudas directas a las personas arrendatarias con efectos a corto plazo y especial atención a determinados colectivos vulnerables o que devengan vulnerables:**

Programa 2. Programa de ayuda al alquiler de vivienda.

Programa 3. Programa de ayuda a las víctimas de violencia de género, personas objeto de desahucio de su vivienda habitual, personas sin hogar y otras personas especialmente vulnerables.

Programa 4. Programa de ayuda a las personas arrendatarias en situación de vulnerabilidad sobrevenida.

LIRPF Artículo 7. Rentas exentas.

Estarán exentas las siguientes rentas:

y) La prestación de la Seguridad Social del Ingreso Mínimo Vital, **las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos**, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, **hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples.**

Asimismo, estarán exentas las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, y las ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición”.

**c) Programa de ayudas directas a arrendatarios y adquirentes de vivienda jóvenes para favorecer su acceso a la misma y, en su caso, su emancipación contribuyendo al reto demográfico:**

Programa 5. Programa de ayuda a las personas jóvenes y para contribuir al reto demográfico.

**d) Programas de carácter estructural, con efectos a corto y medio plazo que centran sus esfuerzos en impulsar la oferta de vivienda en alquiler mediante el incremento de parque público de vivienda y el fomento del parque de vivienda en alquiler asequible o social:**

Programa 6. Programa de incremento del parque público de vivienda.

Programa 7. Programa de fomento de viviendas para personas mayores o personas con discapacidad.

Programa 8. Programa de fomento de alojamientos temporales, de modelos cohousing, de viviendas intergeneracionales y modalidades similares.

Programa 9. Programa de puesta a disposición de viviendas de la SAREB y de entidades públicas para su alquiler como vivienda social.

Programa 10. Programa de fomento de la puesta a disposición de las comunidades autónomas y ayuntamientos de viviendas libres para su alquiler como vivienda asequible o social.

**e) Programa de ayudas directas para la mejora de la accesibilidad en y a las viviendas orientado a facilitar el disfrute de las viviendas a todos los ciudadanos sin obstáculos físicos ni sensoriales con independencia de las distintas capacidades:**

Programa 11. Programa de mejora de la accesibilidad en y a las viviendas.

f) Programa de ayudas directas para la regeneración y renovación de zonas degradadas y de ámbitos en los que existe chabolismo e infravivienda:

Programa 12. Programa de ayuda a la erradicación de zonas degradadas, del chabolismo y la infravivienda.

g) Programa de ayuda al pago de un seguro de protección de la renta arrendaticia de aplicación general y específicamente para los arrendadores de viviendas arrendadas a inquilinos que obtengan ayudas al alquiler en cualquiera de los programas del Plan:

Programa 13. Programa de ayuda para el pago del seguro de protección de la renta arrendaticia.

**LIRPF. Disposición adicional quinta. Subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas.**

1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:

(...)

b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: (...)

**c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación, hundimiento, erupción volcánica u otras causas naturales, de elementos patrimoniales.**

d) La percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera (...).

e) La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, (...)

2.(....) .

3. Las ayudas públicas, distintas de las previstas en el apartado 1 anterior, percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, se integrarán en la base imponible en la parte en que excedan del coste de reparación de los mismos. En ningún caso, los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.

**No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas de la vivienda habitual del contribuyente o del local en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma.**

**INFORMA 147737**

De acuerdo con la disposición adicional quinta de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas **no se integrarán en la base imponible las ayudas percibidas por el desalojo temporal o definitivo de la vivienda habitual o del local comercial** en que se ejerza la actividad en los municipios incluidos en el anexo [de Real Decreto-ley 6/2024, de 5 de noviembre](#) por el que se adoptan medidas urgentes de respuesta ante los daños causados por la Depresión Aislada en Niveles Altos (DANA) en diferentes municipios entre el 28 de octubre y el 4 de noviembre de 2024.

**4. No se integrarán en la base imponible de este Impuesto las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el [Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre](#), por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital. Tampoco se integrarán en el ejercicio 2021 y siguientes las concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en**

- el [Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto](#), por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas;
- el [Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto](#), por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y

- el [Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre](#), por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; y
- el [Real Decreto 477/2021, de 29 de junio](#), por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas térmicos de energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.