



Boletín de Actualización Fiscal

Número 108

Septiembre
2021

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Sentencias de 20 de julio de 2021, dictadas por el Tribunal Supremo, en los recursos contencioso administrativo número 1773/2018 y 4081/2018. El TS cambia su criterio previo y determina que a efectos del cálculo de la deducción en el IS del 15% de los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, éste se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción.



I. Propuestas normativas y Legislación

Directiva (UE) 2021/XXXX del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2006/112/EC relativa al sistema común del IVA por la que se introduce una exención temporal del IVA aplicable a las importaciones y a determinados suministros en respuesta a la pandemia de COVID-19

El pasado 25 de junio de 2021 se adoptó la citada Directiva del Consejo, también conocida como la Directiva de “compra y donación” (“*buy and donate*”), cuyo objetivo es facilitar la adquisición por parte de la Comisión y de los organismos de la UE de bienes y servicios para su distribución gratuita a los Estados miembros en el contexto de la crisis actual de salud pública.

En este sentido, la Directiva 2006/112/CE (“Directiva del IVA”) dejaba exentas del IVA aquellas importaciones de bienes y entregas de bienes y servicios cuyo destinatario fuese la Unión Europea, la CEE o cualquier otro organismo o entidad pública de la Unión, limitando estrictamente esta exención a las compras realizadas para uso oficial, no incluyendo aquellas situaciones en las que los organismos de la UE adquirían bienes y servicios para ser destinados a sufragar los efectos de la pandemia COVID-19.

Por la presente modificación, y dada la necesidad urgente de adopción de medidas al respecto, el Consejo introduce una exención temporal del IVA a las adquisiciones de bienes y servicios por parte de un órgano de la UE en nombre de los Estados miembro en respuesta a la pandemia de COVID-19. La nueva exención permitirá un mayor número de donaciones a los Estados miembro y a sus instituciones, puesto que aliviará las cargas presupuestarias y administrativas que sufrían los órganos de la UE y que obstaculizaban el proceso. Una vez finalizada la situación de emergencia planteada por la pandemia, se restablecerán los tipos de IVA aplicables a dichas operaciones.

Por otro lado, si bien la Directiva de “compra y donación” entrará en vigor en el mismo día en el que sea publicada en el DOUE, el texto normativo prevé que esta exención pueda ser aplicable con carácter retroactivo desde el 1 de enero de 2021.

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego

En el BOE del 10 de julio de 2021, se publica la mencionada Ley que tiene por objeto la transposición de la Directiva 2016/1164 (conocida como Directiva ATAD).

Esta Ley incorpora numerosos cambios en la normativa tributaria española, incluyendo modificaciones en las siguientes cuestiones:

- ▶ LIS (Imposición de salida regulada en el artículo 19 de la LIS, transparencia fiscal internacional, aumento de control en la SICAV, deducción por producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos u obras audiovisuales).
- ▶ Paraísos fiscales y Regímenes Fiscales Preferenciales (“Jurisdicciones no cooperativas”).
- ▶ LGT y otra normativa relacionada con procedimientos tributarios (prohibición de amnistías fiscales, modificación del sistema de recargos extemporáneos sin requerimiento previo, modificación del cálculo del interés de demora, etc.).
- ▶ IRPF (entre otras, aclaración de la reducción del 60% por arrendamiento de vivienda habitual).
- ▶ Base imponible de Impuestos Patrimoniales (establecimiento de un valor de referencia catastral de los inmuebles a efectos tanto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como del ISD).
- ▶ Aduanas y tributos sobre el comercio exterior (con efectos y modificaciones en la LIVA y en la LGT).
- ▶ IVA, Impuestos Especiales e IGIC.
- ▶ Normativa catastral.
- ▶ Normativa del juego.
- ▶ LIP.
- ▶ En normativa de no residentes, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Para más información acerca de esta Ley, nos remitimos a la alerta informativa publicada por [EY](#).

Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua

En el BOE del 25 de junio de 2021 se publica este Real Decreto en el que se establecen, principalmente, diferentes medidas en relación con la energía eléctrica, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y Régimen económico y fiscal de Canarias en relación con el IS, entre otras.

En relación con el mercado eléctrico, con el fin de dar respuesta a la situación de precios crecientes y dentro de los límites de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, se establece en este RD Ley, de forma excepcional y transitoria, desde la entrada en vigor, esto es, desde el 26 de junio de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2021, para los contratos de energía eléctrica cuyo término fijo de potencia no supere los 10 kW, una rebaja, desde el 21 al 10 por ciento, en el tipo impositivo del IVA que recae sobre todos los componentes de la factura eléctrica cuando el precio medio mensual del mercado mayorista en el mes anterior al de la facturación haya superado los 45 €/MWh, con el objeto de reducir su importe.

Con el mismo objetivo, durante el tercer trimestre de 2021, se procede a suspender el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica a las instalaciones que producen electricidad y la incorporan al sistema eléctrico.

Asimismo, se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, para elevar de 5,4 a 12,4 millones el límite absoluto de la deducción en el IS por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias. Esta modificación tendrá efecto para los períodos impositivos que se inicien durante el ejercicio 2020.

Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad

En fecha 15 de septiembre de 2021, el BOE ha publicado este Real Decreto-ley 17/2021.

En el presente Real Decreto-ley se añaden medidas a las ya adoptadas a lo largo del mes de junio a través del Real Decreto-ley 12/2021.

Concretamente, se prorroga la suspensión del IVPEE a las instalaciones que producen electricidad y la incorporan al sistema eléctrico hasta el 31 de diciembre, y se reduce el Impuesto Especial a la Electricidad al 0,5% .

Finalmente, y aunque no guarde relación con la materia energética, cabe señalar que el RD-ley 17/2021 amplía en cuatro meses, desde el 31 de mayo hasta el 30 de septiembre, el plazo de cobertura de las ayudas directas a autónomos y empresas de la línea COVID, y flexibiliza la noción de costes fijos, incluyendo las pérdidas contables no cubiertas por ayudas.

Para mayor información sobre este Real Decreto-ley, nos remitimos a la alerta informativa publicada por [EY](#).

Anteproyecto de Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes

El Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital publicó el 6 de julio el anteproyecto de Ley de fomento del ecosistema de empresas emergentes.

Los objetivos generales de esta Ley son fomentar la creación y relocalización de empresas emergentes en España, atraer talento y capital internacional y estimular la inversión pública y privada, entre otros.

El anteproyecto contiene algunas propuestas relativas a modificaciones en el IRPF que se orientan a la introducción de mejoras en tres incentivos fiscales ya existentes en la Ley.

Para mayor detalle sobre este anteproyecto, nos remitimos a la alerta publicada por [EY](#).

Orden HFP/915/2021, de 1 de septiembre, por la que se modifican la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la AEAT; la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas a través de cuentas abiertas en las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la AEAT; la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del IRNR, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de EP, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin EP y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes; y la Orden de 4 de junio de 1998, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de las tasas que constituyen derechos de la Hacienda Pública

En el BOE del 3 de septiembre de 2021, se publican las mencionadas Ordenes, que contienen las siguientes modificaciones:

- ▶ Orden HFP/915/2021, actualizando el proceso del sistema de gestión de los NRC en el que la AEAT pasaría a ser el emisor del NRC a petición de la entidad colaboradora.
- ▶ Orden EHA/1658/2009, introduciendo modificaciones en los anexos III y IV de esta Orden, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas tributarias.
- ▶ Orden EHA/3316/2010, estableciendo un nuevo procedimiento para garantizar la recepción del pago por transferencia en las cuotas a ingresar resultantes del

IRNR (modelo 210), que hasta ahora se realizaban mediante transferencia bancaria a una cuenta abierta en el Banco de España.

Orden HAC/609/2021, de 16 de junio, que modifica la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 de Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y la Orden EHA/3695/2007, de 13 de diciembre, que aprueba el modelo 030 de Declaración censal de alta en el Censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o variación de datos personales, que pueden utilizar las personas físicas, determina el lugar y forma de presentación del mismo

Publicado en el BOE del 18 de junio de 2021, se modifican las Ordenes relativas a los modelos 036, 037 y 030, cuyo origen proviene de las modificaciones introducidas en la LIVA, el Reglamento del IVA y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria introducidas a lo largo de los meses de abril y junio de 2021.

En concreto, en el modelo 036 se introducen las siguientes modificaciones principales:

- ▶ Se incorpora tanto el ejercicio de la opción por la no sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de los artículos 68.Cuarto y 70.uno.8.º de la LIVA, respectivamente, así como la comunicación de la sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de los artículos 68.Tres.a), 68.Cinco y 70.uno.4.º.a) de la LIVA.
- ▶ Se introduce en el modelo la declaración de inicio, modificación y cese de las actividades sujetas al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.
- ▶ Se introduce una casilla para informar de la situación del inmueble en cuanto a su referencia catastral.
- ▶ Se introducen la fecha de constitución y la fecha de inscripción en el Registro Mercantil entre los datos a facilitar respecto de los EP de personas jurídicas o entidades no residentes.
- ▶ Se introduce la posibilidad de dar de baja el domicilio de gestión administrativa.

En lo que a los modelos 037 y 030 se refiere, se modifican para incluir, en consonancia con los cambios introducidos en el modelo 036, una casilla para informar de la situación del inmueble en cuanto a su referencia catastral.

Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 369 «IVA. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación

Se publica en el BOE del 18 de junio de 2021 y en vigor desde el 1 de julio de 2021, la mencionada Orden que aprueba el modelo 369.

Con la aprobación del RD Ley 7/2021, de 27 de abril y RD 424/2021, de 15 de junio, se han incluido importantes modificaciones en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes que, adquiridos por consumidores finales, generalmente a través de internet y plataformas digitales, son enviados por el proveedor desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero, y las prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios no establecidos en el Estado miembro donde, conforme a las reglas de localización del hecho imponible, quedan sujetas a IVA.

En este sentido se han incluido tres nuevos regímenes especiales en la LIVA (“Régimen exterior de la Unión”, “Régimen de la Unión” y “Régimen de importación”) para la declaración y liquidación del IVA devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas a favor de consumidores finales por empresarios y profesionales, generalmente no establecidos en el Estado miembro donde quedan sujetas las operaciones.

Mediante el modelo 369 se permite la autoliquidación de las operaciones comprendidas en los tres regímenes mencionados anteriormente.

Asimismo se establece en la Orden que el plazo de presentación del modelo deberá efectuarse dentro del mes natural siguiente al del final del período al que se refiera la autoliquidación.

Orden HAC/611/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el formulario 035 "Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación

Se publica en el BOE del 18 de junio de 2021, y en vigor desde el 1 de julio de 2021, la mencionada Orden que aprueba el formulario 035 que deberán presentar aquellos empresarios o profesionales, intermediarios u operadores que deseen acogerse a los nuevos regímenes especiales.

La presentación de este formulario puede realizarse desde la entrada en vigor de la Orden, y será de forma obligatoria por vía electrónica.

Asimismo, la Orden menciona que a partir del 1 de julio de 2021, queda derogada la Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el formulario 034 de «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el IVA» y se regulan distintos aspectos relacionados con el mismo.

Orden HAC/612/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación

En el BOE del 18 de junio de 2021 se publica la mencionada Orden, cuyos efectos son de aplicación desde el 26 de junio de 2021.

El TS declaró la nulidad del apartado 11 del artículo primero del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Tras la declaración de nulidad de dicho precepto reglamentario, quedaba sin efecto la obligación de presentar el modelo 179, Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.

Este modelo deberá presentarse por las personas y entidades que presten el servicio de intermediación entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos, ya sea a título oneroso o gratuito.

La presentación del modelo 179 tendrá una periodicidad trimestral, y deberá presentarse en relación con las operaciones realizadas en cada trimestre natural, en el plazo comprendido entre el primer y el último día del mes natural posterior a la finalización del trimestre a que se refiera la declaración.

Orden HAC/646/2021, de 22 de junio, 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, la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 IVA, Autoliquidación, la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del IVA y la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los Libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la AEAT establecida en el artículo 62.6 del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y se modifica otra normativa tributaria

Publicada en el BOE del 24 de julio de 2021, esta orden tiene por objeto introducir en los modelos 322, 303 y 390, las modificaciones necesarias para su adaptación a los cambios introducidos en el IVA como consecuencia de la introducción en el ordenamiento jurídico de la tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicio a distancia a través de internet y plataformas digitales.

La aplicación de los regímenes especiales anteriores a partir de 1 de julio de 2021 afecta a los modelos 322 y 303, ya que las operaciones acogidas a los mismos, que se autoliquidaban a través de dichos modelos pasarán a autoliquidarse a través del nuevo modelo 369.

En segundo lugar, esta orden tiene por objeto adaptar las especificaciones técnicas del suministro electrónico de facturación a la nueva regulación de los regímenes especiales previstos en el capítulo XI del título IX de la LIVA.

La presente orden entrará en vigor el día 1 de julio de 2021, no obstante, será aplicable por primera vez a las autoliquidaciones del IVA, modelos 303 y 322, correspondientes a los períodos de liquidación que se inicien a partir del 1 de julio de 2021 y a la declaración-resumen anual, modelo 390, correspondiente al ejercicio 2021.

Resolución de 24 de junio de 2021, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural del año 2021, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros

Con fecha 29 de junio de 2021, se ha publicado en el BOE la Resolución citada anteriormente en la cual se establece el tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre de 2021, todo ello con el objetivo de calificar tributariamente determinados activos financieros.



II. Tribunales Unión Europea

Sentencia del TJUE de 9 de septiembre de 2021, Asunto C-294-20. Posibilidad de aportar prueba para obtener una devolución en un momento posterior al fijado inicialmente

El TJUE ha dictado sentencia de 9 de septiembre de 2021, recaída en el asunto C-294/20, por la que resuelve la cuestión prejudicial planteada por la AN, señalando que la Octava Directiva -que regula la devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Territorio de Aplicación del Impuesto pero sí en otro Estado miembro de la UE- no se opone a que se deniegue una solicitud de devolución cuando el sujeto pasivo no haya presentado a la Administración tributaria, en los plazos fijados, todos los documentos y la información exigidos para acreditar su derecho a la devolución del IVA, con independencia de que el sujeto pasivo presente, por su propia iniciativa, tales documentos e información con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso contencioso-administrativo interpuestos contra la resolución denegatoria de ese derecho a la devolución, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y efectividad.

No obstante, el TJUE sostiene que la conducta del sujeto pasivo no puede reputarse como abuso del derecho, ya que no queda acreditado que la misma tenga como objeto obtener una ventaja fiscal cuya concesión resultaría contraria a la finalidad perseguida por las disposiciones del Derecho de la UE.

Conclusiones del Abogado General sobre el Asunto C-788/19 Comisión Europea contra Reino de España. Modelo 720

El Abogado General ha presentado sus conclusiones en el asunto C-788/19, que tiene por objeto determinar si la normativa española que establece la obligación de los residentes fiscales en España de declarar algunos de sus bienes y derechos situados en el extranjero (a través del modelo 720) y las consecuencias asociadas a su incumplimiento (tanto la calificación de los activos como ganancias patrimoniales no justificadas y su inclusión en la base imponible general con independencia de la fecha de adquisición de los activos de que se trate como el sistema sancionador)

vulnera las libertades de circulación establecidas por el TFUE y el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), en particular, la libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE y artículo 40 del Acuerdo EEE).

En ellas, el Abogado General considera que la normativa española constituye una restricción a los movimientos de capitales, puesto que puede disuadir a los residentes fiscales en España de invertir en otros Estados, o impedir o limitar sus posibilidades de hacerlo. No obstante, esta restricción puede estar justificada por los objetivos perseguidos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales. Por tanto, la cuestión central es la proporcionalidad de la normativa española.

En concreto, y respecto de la regla del «efecto de imprescriptibilidad», considera que puede ser adecuada para garantizar la consecución del objetivo que persigue, excepto cuando el intercambio automático y obligatorio de información tributaria sea suficiente para permitir a la Administración tributaria española efectuar los controles necesarios para liquidar correctamente el impuesto. A la vista de lo anterior, considera que la normativa es desproporcionada en lo que respecta a las cuentas bancarias abiertas a partir del 1 de enero de 2016 (al igual que la multa del 150% por incumplir tal obligación), pero no en el caso del resto de activos a declarar, respecto de los que la Administración tributaria española no dispone de esa información.

Finalmente, el Abogado General considera que las multas fijas por no presentar o presentar extemporáneamente el modelo 720 vulneran los artículos 63 del TFUE y 40 del Acuerdo del EEE, por ser desproporcionadas para conseguir la finalidad requerida, puesto que son 15, 50 y 66 veces superiores a las multas aplicadas en situaciones internas.

Nota de prensa relativa a la comunicación del TJUE sobre la Sentencia en el asunto C-169/20 Comisión/Portugal (Impuesto que grava los vehículos)

El 2 de septiembre de 2021 el TJUE dictó sentencia recaída en el Asunto C-169/20, Comisión/Portugal (*Taxe sur les véhicules*), en la que se declara que el sistema relativo al cálculo de la depreciación de los vehículos que se aplicaba para determinar el valor imponible en el impuesto sobre matriculación portugués de los vehículos de ocasión introducidos en territorio portugués procedentes de otro Estado miembro incumplía las obligaciones impuestas por el art. 110 TFUE, puesto que no tenía en cuenta la depreciación sufrida por estos vehículos en su primer año de utilización ni la depreciación superior al 52 % en el caso de los vehículos que llevan usándose más de cinco años.

La Comisión considera que las modalidades y el modo de cálculo del impuesto implican que la imposición de un vehículo de ocasión importado de otro Estado miembro sea casi siempre superior a la de un vehículo de ocasión similar matriculado en Portugal, lo que conlleva una discriminación entre esas dos categorías de vehículos, aunque sea por razones ambientales. Un impuesto calculado en función del potencial contaminante de un vehículo de ocasión que sólo se recauda íntegramente cuando se importa y pone en circulación el vehículo de ocasión procedente de otro Estado miembro, mientras que el adquirente de tal vehículo ya presente en el mercado del Estado miembro de que se trate solo debe soportar el importe del impuesto residual incorporado al valor de mercado del vehículo que

compra, es contrario al art. 110 TFUE, ya que la normativa nacional no garantiza que los vehículos de ocasión importados sean sometidos a un impuesto del mismo importe que el del impuesto que grava los vehículos similares ya presentes en el mercado portugués.

III. Tribunales Nacionales

Sentencias de 23 de junio de 2021 y de 24 de junio de 2021 dictadas por el Tribunal Supremo, en los recursos contencioso administrativo números 1751/2020 y 8000/2019, respectivamente. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Determinación del ajuar doméstico

En ambas Sentencias, la cuestión que presenta interés casacional consiste en acotar el concepto de ajuar doméstico y, más en concreto, determinar si los bienes que se transmiten mediante legado deben formar parte del citado ajuar.

Así, se analizan, a efectos de la presunción *“iuris tantum”* de la valoración del ajuar doméstico establecida en el artículo 15 de la LISD, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del citado concepto. En este sentido, se llega a la conclusión de que el ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante y que, en ningún caso, comprende la totalidad de los bienes de la herencia, sino solo aquellos que puedan afectarse al uso particular/personal del causante -entre otros, deben excluirse del concepto de ajuar, los títulos, activos inmobiliarios o el dinero-.

En este sentido, el TS analiza el artículo 23.2 del Reglamento del ISD -determinación del caudal hereditario- y concluye que este artículo no se refiere a la base del caudal relicito sobre el que aplicar el 3% de cálculo del ajuar, sino a la proporción en la que se aplica ese resultado al heredero/s -de lo contrario, se podría llegar a situaciones contrarias al sentido del impuesto, i.e. reparto hereditario únicamente a través de legados, donde no existiera tributación por el ajuar doméstico-.

Por todo ello, el TS concluye que el ajuar doméstico debe calcularse como el 3% del caudal relicito -incluyendo, por tanto, toda la masa hereditaria, es decir, también los legados-, y añadiéndose a la porción individual de cada causahabiente. Sin embargo, sí señala que el ajuar doméstico sólo debe ser abonado por el heredero y no por el legatario. Por ende, el ajuar doméstico sólo debe añadirse a la porción individual que corresponda al heredero, pero no a la que corresponda al legatario. Adicionalmente, el Alto Tribunal establece que cuando concurra en la misma persona la doble condición de heredero y legatario se les computará la parte del ajuar que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria.

Sentencias de 20 de julio de 2021, dictadas por el Tribunal Supremo, en los recursos contencioso administrativo número 1773/2018 y 4081/2018. El TS cambia su criterio previo y determina que a efectos del cálculo de la deducción en el IS del 15% de los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, éste se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción

La referida sentencia se pronuncia sobre la determinación de la base de la deducción de los gastos de propaganda y publicidad prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. El motivo de casación lo constituye concretamente si a efectos del cálculo de la referida deducción debe distinguirse, dentro del soporte o vehículo de la publicidad, entre la parte que cumple una función estrictamente publicitaria y la parte que cumple otras funciones vinculadas con necesidades ordinarias de la actividad empresarial; o, por el contrario, si la aplicación de la deducción se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción.

La sentencia recurrida sigue el criterio previo del TS recogido en la STS 1247/2017, de 13 de julio, que determinaba que la base de la deducción sería únicamente el gasto publicitario y no el total del envase. La Sala cambia el criterio y acepta los argumentos de sentencias previas de la AN (entre otras, SAN 10 de marzo de 2016, rec. 424/2013) que razonaban que lo relevante no es la naturaleza de esos gastos, sino que en todos los casos esos gastos sirven, además de a las finalidades propias de la empresa, para promocionar el evento, sin que, el obligado tributario tenga que pagar esa publicidad o promoción.

Por ello, la Sala argumenta que estaría en contra de la finalidad de la deducción determinar la base de ésta exclusivamente sobre la inserción del logotipo en el envase, ya que éste no es el coste real de la publicidad, sino que lo constituye el coste de fabricación del envase en su conjunto. Por otra parte, no considera que esta interpretación sea una interpretación analógica o extensiva de un beneficio fiscal, sino una interpretación finalista de acuerdo con los criterios recogidos en la LGT. Finalmente, niega que esta interpretación quiebre el principio de igualdad, ya que todas las empresas pueden acceder a dicha deducción en las mismas condiciones.

Por las razones enumeradas, el TS falla a favor de la recurrente, determinando que la base de la deducción del material publicitario debe ser el coste total del envase, en atención a cumplir la finalidad de la misma.

Sentencia de 22 de julio de 2021, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación número 1118/2021. El TS declara que una rectificación de autoliquidación del IS permite compensar BINs con las bases imponibles positivas del ejercicio, pero no crear BINs generadas en ejercicios prescritos a efectos de tal compensación

El objeto del recurso de Casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra una Sentencia de la AN consistía en determinar si el criterio adoptado por la AN es o no correcto, en el sentido de reconocerle a la actora el derecho a incorporar BINs procedentes de ejercicios prescritos con ocasión de la rectificación de autoliquidación correspondiente a un ejercicio en que podía, por razones temporales, llevar a cabo dicha solicitud.

En origen, la parte actora presentó en plazo su autoliquidación del IS del ejercicio 2012/2013. Con posterioridad, en octubre de 2015, presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación referida manifestando que en las Cuentas Anuales de determinados ejercicios prescritos (2003 a 2010) se habían incluido improcedentemente unas revalorizaciones de activos, los cuales no fueron objeto de ajuste fiscal y, por tanto, formaron parte de la base imponible declarada.

Dado que en cumplimiento del Auto dictado por el Juzgado de lo Mercantil en el marco de un procedimiento concursal la actora formuló de nuevo las Cuentas Anuales de dicho ejercicio, aprovechó dicha reformulación para eliminar el efecto de las revalorizaciones mencionadas. La consecuencia directa de la eliminación de dichas revalorizaciones suponía que, de haberse realizado estos ajustes fiscales, se habrían generado BINs en determinados ejercicios prescritos, por lo que, mediante la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2012/2013, incluyó las BINs negativas de ejercicios anteriores que habrían resultado en caso de que dicha revalorización nunca se hubiera efectuado.

Si bien la AN, en la instancia previa, había fallado a favor de la parte actora, la Sala concluye que la solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente a un ejercicio no afectado por la prescripción, como el 2012-2013, que es posible, no permite que el contenido de esa rectificación consista en reconocer *ex novo* BINs supuestamente generadas en ejercicios prescritos y que no fueron incluidas por el obligado tributario en las autoliquidaciones de esos ejercicios prescritos, ya que no puede extenderse el mismo plazo que la ley reconoce a la Administración tributaria como facultad para comprobar los ejercicios no afectados por la prescripción, por falta de norma expresa o de principio general que pueda decantarse de tal precepto.

Establece el Alto Tribunal que el hecho de que la actora sostenga que no haya pedido la rectificación de las autoliquidaciones antiguas, sino de la no afectada por la prescripción, la del ejercicio partido 2012-2013, no altera la circunstancia esencial de que sería preciso, para dar contenido y sentido a la rectificación instada, no afectada por la prescripción extintiva, rectificar o modificar también las declaraciones de los ejercicios prescritos, en lo necesario para generar o aumentar las BINs y poder así

compensarlas con las positivas, lo cual ya no es posible toda vez que la prescripción de dichos ejercicios está consumada.

Por lo anterior, el TS concluye, fijando doctrina, que la rectificación de una autoliquidación del IS permite compensar BINs con las positivas del ejercicio, pero no crear BINs generadas en ejercicios prescritos a efectos de tal compensación.

Sentencia de 21 de junio de 2021 dictada por la Audiencia Nacional en recurso contencioso administrativo número 593/2018. La AN estima el recurso interpuesto determinando que las retribuciones recibidas merecen el tratamiento de rentas irregulares a que se refiere el artículo 18.2 IRPF al considerarse la percepción de dichas compensaciones como no unitarias

La regularización objeto de controversia consistió en aumentar la base imponible del IRPF del ejercicio 2010 como consecuencia de eliminar la reducción del 40% por irregularidad aplicada por la parte recurrente a dos cantidades percibidas en concepto de rendimiento de trabajo satisfechas por una entidad aseguradora (i.e. la entidad A) por los conceptos que a continuación se exponen.

La parte recurrente se había incorporado a la entidad aseguradora el 1 de septiembre de 2000. Con fecha 17 de marzo de 2004 formalizó un contrato con su empleadora por el que se regulaban los derechos y obligaciones de la relación laboral que los vinculaba. En este contrato se recogían, en lo que ahora interesa, las características de los compromisos por pensiones asumidos por el empleador de conformidad con lo previsto en la Disposición Adicional Primera del Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones aprobados por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Posteriormente, el Comité de Nombramientos y Retribuciones de la entidad A acordó, el 26 de octubre de 2009, modificar el sistema de compromisos por pensiones de prestación definida existente hasta el momento, convirtiéndolo en un sistema de aportación definida de prima única anticipada “*prorrata temporis*”.

La modificación acordada tuvo dos consecuencias fundamentales:

- ▶ Supuso una reducción de las prestaciones garantizadas, lo que originó el derecho del demandante a percibir de la empresa la correspondiente indemnización o compensación por la pérdida de derechos consolidados originada por la modificación descrita, satisfaciéndose tal indemnización en el propio ejercicio 2009 y practicando la empresa la retención correspondiente sobre la cantidad indicada, reducida en el 40% propio de las rentas irregulares del artículo 18.2 de la LIRPF, incluyendo la parte recurrente este rendimiento como irregular en su declaración del ejercicio 2009; y,
- ▶ Supuso el ejercicio del derecho de rescate por parte de la compañía empleadora previo consentimiento del afectado.

A continuación, con fecha 26 de noviembre de 2010 el comité de Nombramiento y Retribuciones de la entidad A acordó modificar nuevamente el sistema de compromisos por pensiones, cambiando de un sistema de aportación definida de prima única anticipada que tenía contraídos con determinados empleados, entre los

que se encontraba la parte recurrente, por un sistema de aportación definida de prima periódica, a fin de poder prorratear y escalonar el gasto de cada ejercicio en lugar de adelantar el pago de primas a que obligaba el sistema de prima única.

Esta nueva alteración del modo en el que la empleadora cumplía su compromiso de pensiones trajo igualmente dos consecuencias:

- ▶ Se compensó a la parte recurrente por la pérdida de derechos consolidados que la suscripción de una nueva póliza llevaba consigo. Esta renta fue declarada por el mismo con la reducción del 40% propia de las rentas irregulares y fue objeto de retención por la empresa sobre la base de la aplicación de esta reducción; y,
- ▶ La empleadora suscribió una nueva póliza de seguro de vida a favor del recurrente con aportaciones de prima periódicas.

La cuestión controvertida en este recurso es, si las cantidades percibidas por la parte recurrente en compensación de los derechos consolidados que perdía como consecuencia de la alteración del modo en que se instrumentaba el cumplimiento del compromiso por pensiones adquirido por la empresa, tiene o no la consideración de renta irregular y, consecuentemente, puede beneficiarse de la reducción propia del 40% prevista en el artículo 18 de la LIRPF.

La Administración argumenta al respecto que se considera que las dos compensaciones obedecieron a dos rescates sucesivos que no pueden analizarse separadamente porque tienen una misma causa, de manera que se trata de una única operación de compensación por la variación de compromisos por pensiones que no se imputa a un único ejercicio y que, por ello, no puede calificarse de notoriamente irregular conforme al artículo 11.1.e) del Reglamento de la Ley del IRPF.

Tras el examen de los motivos expuestos, la AN estima el recurso, concluyendo que las dos compensaciones percibidas por la parte recurrente obedecieron a la privación de derechos consolidados de pensión que se produjeron en dos momentos distintos y que obedecieron a dos decisiones empresariales distintas. La consecuencia de ello es que la consideración no unitaria de las dos percepciones determina que ambas cumplieron con el requisito de imputarse a un único ejercicio, mereciendo por ello el tratamiento de las rentas irregulares a que se refiere el artículo 18.2 LIRPF, segundo inciso, en relación con el artículo 11.1.e) del Reglamento de la Ley del IRPF.

Sentencia de 18 de junio de 2021, dictada por la Audiencia Nacional en recurso contencioso administrativo número 295/2018. La AN estima parcialmente el recurso determinando que la división de una empresa entre los herederos, aun siendo, sin duda, un negocio legítimo, no corresponde al concepto de reestructuración empresarial y, por tanto, la operación no puede acogerse al régimen fiscal especial de diferimiento

La parte recurrente se corresponde con dos sociedades (I.E. A Y B) que han sido beneficiarias de la escisión de la sociedad X.

Las actuaciones inspectoras correspondientes al ejercicio 2008 están limitadas a comprobar la procedencia de la aplicación del régimen fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS en la declaración del IS del citado ejercicio.

El motivo de regularización correspondiente a 2008 consistió, en síntesis, en la incorrecta aplicación del Régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, al entender que la operación de escisión total realizada no cumplía los requisitos del artículo 83 del TRLIS y no respondía a motivos económicos válidos.

En cuanto a la aplicación del Régimen Especial en relación con la escisión realizada, la Sociedad X constituida en 1987, era una entidad participada mayoritariamente por un matrimonio, que poseían el 49,89% y el 46,36% de las acciones, respectivamente, y en menor medida, por sus hijos con un 1,86% cada uno.

Según obra en escritura de fecha 17 de julio de 2008, la mercantil X se escinde mediante la división de todo su patrimonio en dos partes que se traspasa en bloque a las sociedades A y B, constituidas en febrero y abril de 2008, respectivamente.

Esta operación se acogió al régimen especial de neutralidad fiscal para las operaciones de reestructuración empresarial. Con anterioridad a la operación de escisión, el padre, había otorgado testamento abierto en virtud del cual legaba su participación en A a uno de sus hijos y su participación en B a su otro hijo, de tal manera que, una vez fallecido el progenitor, un hijo pasa a ser titular del 51,76% de A y su hermano del 51,76% de B.

La parte recurrente afirma que la operación de escisión cumplió de forma inexcusable el requisito de proporcionalidad exigido por la normativa al efecto. Sin embargo, la Administración considera que no se cumple en este caso el requisito de proporcionalidad cualitativa para la aplicación del régimen especial y que, además, la operación no tuvo por finalidad un motivo económico válido que pretendiese la reestructuración o racionalización de actividades económicas, sino que simplemente se pretendió una ventaja fiscal en la trasmisión de un patrimonio inmobiliario a los hijos del causante.

La AN se pronuncia al respecto afirmando que, de los hechos probados resulta acreditado que la operación que nos ocupa, valorada en su conjunto, lleva a concluir que la escisión responde a la voluntad de los socios mayoritarios de dividir el negocio familiar entre dos descendientes. Además, la voluntad declarada en testamento por el socio mayoritario de la entidad escindida era dividir el negocio entre sus dos hijos, y ello se lleva a efecto con anterioridad al fallecimiento y mediante la escisión.

Por estos motivos expuestos, la AN concluye que la división de una empresa entre los herederos, aun siendo, sin duda, un negocio legítimo, no corresponde al concepto de reestructuración empresarial a fin de que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuerzen su posición de competitividad en el plano internacional, o nacional. La reestructuración empresarial no va encaminada a hacer la empresa más eficiente en el mercado, por lo tanto, la división de un patrimonio entre los herederos no puede incluirse en el concepto de reestructuración empresarial, que constituye el motivo económico válido de la escisión y en consecuencia la operación no puede acogerse al régimen especial.

Sentencia de 19 de julio de 2021 dictada por la Audiencia Nacional en recurso contencioso administrativo número 263/2018. La AN estima el recurso interpuesto al considerar que la Administración no ha probado que la recurrente haya obtenido una ventaja fiscal ilícita en la compra y posterior fusión apalancada

Sociedad A (reurrente) es una empresa de un grupo familiar adquirida por un fondo de capital-riesgo a través de una sociedad instrumental (Sociedad B), como vehículo a través de la cual canalizar la adquisición, de la siguiente manera:

- ▶ El fondo amplió el capital de Sociedad B y además concedió un préstamo subordinado al contrato de financiación y al contrato de cobertura.
- ▶ Sociedad B hizo otra ampliación de capital no dineraria suscrita por los distintos miembros del Grupo familiar en proporción a sus participaciones en Sociedad A y para cuyo desembolso aportaron el 17,25 % de sus acciones en esta última compañía.
- ▶ Sociedad B obtiene un préstamo sindicado a largo plazo ("Sénior") de 49.180.000 euros (de los que 13,18 millones corresponden al tramo D, financiación puente, que fue amortizado el mismo día) destinado al 100% a la financiación de la adquisición de las acciones de Sociedad A.
- ▶ Sociedad B adquirió a cada uno de los miembros del Grupo familiar el 82,75% de las acciones que le quedaban en Sociedad A. Tras las anteriores operaciones, todas las acciones de Sociedad A pertenecían ya directamente a Sociedad B, e indirectamente se repartían al 50% entre el Grupo familiar y el fondo de capital-riesgo.
- ▶ El mismo pool de bancos concedió a Sociedad A un préstamo por importe de 5 millones de euros destinado a repartir a su entonces único accionista Sociedad B, un dividendo de 13,2 millones de euros, cantidad que Sociedad B empleó en pagar el préstamo "puente" que le había sido concedido.
- ▶ Aproximadamente un año más tarde, se elevó a público la fusión por absorción de Sociedad B por parte de Sociedad A.

El tema central de este proceso se centró en valorar la procedencia de la calificación del conjunto negocial recién descrito como un supuesto de simulación relativa ya que, a juicio de la Inspección, se había llevado a cabo una "simulación relativa" para encubrir el negocio efectivamente realizado, que consistió en que el 50% de la Sociedad A fueron adquiridas por el fondo capital-riesgo, adquisición que se financió con dos créditos trasladados a la Sociedad A.

De conformidad con la doctrina del TS, la "fusión apalancada" es una operación consistente en que una sociedad existente o creada al efecto se endeuda para adquirir el control de otra, realizando una "compra apalancada" o "Leverage Buy Out (LBO)". Posteriormente la adquirente absorbe a la controlada, dando lugar a una fusión hacia delante o "*forward leveraged buy-out*" o es absorbida por ella, produciéndose la fusión inversa o "*reverse leveraged buy-out*". En este tipo de

operaciones, el coste financiero de la adquisición termina recayendo en todo caso sobre el patrimonio de la sociedad adquirida.

La sentencia pone de manifiesto múltiples ventajas que presentan este tipo de fusiones frente a la adquisición ordinaria de la "sociedad objetivo" y concluye que las *"fusiones apalancadas pueden perseguir objetivos diversos, no solamente fiscales, como, por ejemplo, facilitar la reorganización empresarial; mejorar la gestión del capital empresarial, evitando la sobrecapitalización, o armonizar los intereses de la propiedad y de la gestión"*. Debiendo examinarse *"caso por caso, cuáles son los objetivos o designios perseguidos por la operación para determinar si los fiscales son los preponderantes, puesto que sólo si se llega a esa convicción podrá concluirse que la fusión apalancada no se realizó por motivos económicos válidos"*, en línea con la jurisprudencia del TS.

En este contexto, mientras que la parte recurrente aportó un extenso informe pericial que avalaba los motivos económicos de la operación (varios de los motivos consistían en que para los accionistas existentes de la Sociedad A se permitía diversificar su patrimonio, se permitía la entrada a un socio que diera un empuje a la Compañía, se mejoraba la gestión financiera, etc.), la AN determina que la Administración tributaria no ha justificado lo suficiente la tesis de que la obtención de una ventaja fiscal ilícita sea el objetivo perseguido con esta operación. A juicio de la Sala, esta justificación debe ir más allá del dato objetivo de la reducción de las bases imponibles de la Sociedad A tras la fusión apalancada en que intervino.

Sentencia de 1 de julio de 2021 dictada por la Audiencia Nacional en recurso contencioso administrativo número 120/2018. Sobre la aplicación del incentivo de innovación tecnológica ("IT") sobre los proyectos de software tecnológico

La actora presentó declaración del IS correspondiente al ejercicio 2009 en el que consignó una deducción por importe de 500 mil euros en concepto de actividades de IT realizadas en ese ejercicio.

Los proyectos que generaron las deducciones contaban con el informe vinculante del MICINN/MINECO. En este sentido, las actividades a desarrollar en los proyectos fueron calificadas por el Ministerio de Ciencia e Innovación como diseño industrial e ingeniería de procesos de producción (apartado 35.2.b) 2º TRLIS).

En el marco de las actuaciones de comprobación e investigación, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó acuerdo de liquidación en él no se admitió como base de la deducción por actividades IT gastos por importe total de 518 mil euros (todos ellos relacionados con el software tecnológico).

En este sentido la parte recurrente considera que:

- ▶ La Administración tributaria se ha atribuido la competencia de decidir qué conceptos de gastos incurridos en actividades de IT forman parte de la base de la deducción, obviando el carácter vinculante de los informes emitidos por el MICINN. Por tanto, no se ha tenido en cuenta ni la valoración científico-técnica de los informes técnicos acompañados de los certificados emitidos por entidades acreditadas ni las resoluciones de informes motivados vinculantes.

- ▶ Los informes motivados del MICINN/MINECO tienen carácter vinculante para la Administración, no estando excluidos de ese carácter los gastos que pudieran formar parte de la base de la deducción alcanzando, por el contrario, a todo su contenido y no solo al relativo a la calificación de las actividades realizadas.
- ▶ Las actividades IT desarrolladas en ejecución de los proyectos, a diferencia de lo que se desprende del informe elaborado la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, se hallan incluidas en el ámbito de aplicación del art. 35.2.b) TRLIS sin que el TEAC haya efectuado interpretación alguna sobre la aplicación de dicho artículo al terreno del software tecnológico.
- ▶ El informe del Equipo de Apoyo Informático en que se fundamenta la liquidación basa su argumentación en cuestiones jurídicas, excediendo de las competencias científico-técnicas correspondientes al Cuerpo Superior de Sistemas y Tecnologías de la Información de la Administración del Estado.

Por otro lado, la Administración considera que:

- ▶ La cuantificación de la base de la deducción que pudiera constar en los informes emitidos por MICINN/MINECO solo vinculan respecto a la calificación del proyecto como I+D o IT.
- ▶ Respecto a la base de la deducción por IT, se opone la Administración al entender que ésta solo puede estar integrada por el listado de gastos establecidos en el art. 35.2 b) TRLIS y que en el informe emitido por el Equipo de Apoyo Informático se señala que los imputados incorrectamente se trata fundamentalmente de gastos de personal interno y externo que colabora en los trabajos de desarrollo de software en algunas de las fases del desarrollo de un nuevo sistema informático (análisis, diseño, construcción, etc.). En este sentido, se apoya en la Consulta V1521-06 en la que se determina que este tipo de gastos no forman parte de la base de la deducción por IT.
- ▶ Considera que parte de los gastos podrían enmarcarse en lo que la norma describe como diagnóstico tecnológico, sin embargo, no han sido justificados como tales y tampoco figuran correctamente individualizados.

La AN, apoyándose en la reciente sentencia del 12 de mayo de 2021 emitida por la misma Sala, concluye estimando las pretensiones del recurrente al considerar que la tesis mantenida por la AEAT, sobre la base de un informe emitido por el Área Informática de la Agencia Tributaria, se remite, entre otras cuestiones, a la Consulta V1521/06, de la cual se extraen conclusiones que se extralimitan del contenido de la consulta y que no se deducen de la lectura de la misma.

En este sentido, si bien la Consulta rechazaba la deducción por el concepto de “investigación y desarrollo” con arreglo al artículo 35.1.a TRLIS por el desarrollo de un nuevo software, se admitía la aplicación de la deducción por el concepto de IT contemplado en el artículo 35.2.b) 2º TRLIS, en cuyo apartado fueron categorizados precisamente por el MICINN los proyectos a que se refiere la liquidación.

Asimismo, la AN concluye indicando que los argumentos utilizados por el Equipo de Apoyo Informático de la AEAT para limitar la aplicación de la norma exclusivamente al ámbito industrial no pueden prosperar al no contar con la base normativa suficiente.

Resolución del TEAC de 28 de abril de 2021 (00/02643/2019/00/00). Sobre la reducción del 95% en el ISD por sucesión en negocio individual

La resolución objeto de análisis resuelve un recurso de alzada ordinario interpuesto por el Director de la Agencia Tributaria de Cataluña frente a la resolución dictada por el TEAR de Cataluña cuyo objeto es determinar si se cumplen los requisitos de mantenimiento de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles que permiten aplicar la reducción del 95% sobre el valor de los bienes objeto del negocio individual, contemplada en la normativa autonómica (artículo 2.1.d) de la Ley 21/2001, de Cataluña). En este caso, la Ley autonómica condiciona la aplicación de la reducción del 95% al mantenimiento de la misma actividad económica.

La controversia versa sobre la naturaleza del contrato suscrito entre una de las comuneras y la comunidad de bienes que desarrolla la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, ya que la calificación o no del contrato como laboral, determinaría la existencia de actividad económica y, por tanto, la posibilidad de aplicar la mencionada reducción.

El TEAC, basándose en un pronunciamiento del TS de 2016, concluye que debe llevarse a cabo una interpretación finalista de la norma, tendente a la conservación de la actividad económica que se desarrollaba por los causantes, y expone que, negar la aplicación de la reducción por motivos puramente formales, vinculados con la naturaleza del contrato que instrumenta la continuación de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, iría en contra del espíritu y finalidad de la norma.

En consecuencia, de acuerdo a los argumentos expuestos, el TEAC desestima las alegaciones del Director de la Agencia Tributaria de Cataluña, por considerar que se produce un mantenimiento de la actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles y, de este modo, corresponde aplicar el beneficio fiscal a la transmisión mortis causa de los elementos patrimoniales afectos al negocio individual que desarrollaba dicha actividad.

Resolución del TEAC de 16 de junio de 2021 (00/04694/2020/00/00). Unificación de criterio. La responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT tiene carácter tendencial y no depende del éxito o fracaso posterior del acto o actos de transmisión u ocultación, por lo que la derivación de responsabilidad no dejará de declararse y ser conforme a derecho por la mera circunstancia de que el presupuesto de hecho habilitante haya sido anulado de forma privada o pública, a instancia de las partes o de terceros

El caso de la presente resolución trae causa de un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, mediante el cual, la Dependencia Regional de Recaudación considera que existen elementos de prueba que determinan la participación de la entidad A, S.L. en la ocultación de los bienes de B, S.L. con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria. La operación controvertida consiste en la venta de unos bienes inmuebles por parte de B, S.L. a A, S.L. cuyo pago se efectúa

mediante la entrega de dos pagarés según consta en escritura pública pendiente de inscripción en el Registro de la Propiedad.

La entidad interesada recurrió dicho acuerdo alegando que la compraventa no llegó a perfeccionarse en ningún momento habida cuenta de que el pago del precio no se realizó a su vencimiento. Como consecuencia de ello se suscribió por las partes un acuerdo privado de resolución de dicho contrato dejando la compraventa sin efecto. Dicho acuerdo privado no fue elevado a público al encontrarse Don S (administrador de B, S.L.) muy enfermo, falleciendo, de hecho, sin haber podido otorgar dicho documento. Esta circunstancia obligó a A, S.L. a formular la correspondiente demanda de juicio ordinario al objeto de obtener la declaración judicial de resolución de contrato.

Al respecto, el TEAR dictó resolución estimatoria señalando que el presupuesto de hecho habilitante de la declaración de derivación de responsabilidad está constituido por la compra por parte de la reclamante de las fincas y que teniendo en cuenta que dicha compraventa quedó sin efecto por resolución del contrato así como la escritura de compraventa, con cancelación de la correspondiente inscripción en el Registro de la Propiedad, procede dejar sin efecto el acuerdo de declaración de derivación de responsabilidad.

Frente a la resolución del TEAR el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT presenta recurso extraordinario de alzada alegando, en esencia, que la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT tiene carácter tendencial y no depende del éxito o fracaso posterior del acto o actos de transmisión u ocultación por lo que, no dejará de declararse y ser conforme a derecho por la mera circunstancia de que el presupuesto de hecho haya sido anulado de forma privada o pública, a instancia de las partes o de terceros.

Por lo tanto, el TEAC debe pronunciarse sobre si, cumplidos los restantes requisitos, cabe acordar la declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) de la LGT, cuando el negocio jurídico que constituye el presupuesto habilitante de dicha declaración queda sin efecto con posterioridad a instancia de las partes o de terceros.

Tras llevar a cabo un extenso análisis de las resoluciones económico-administrativas dictadas por el propio TEAC, así como un estudio de la jurisprudencia de la AN y el TS en supuesto similares, el citado Tribunal estima el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y establece que la responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT tiene carácter tendencial y no depende del éxito o fracaso posterior del acto o actos de transmisión u ocultación, por lo que la derivación de responsabilidad no dejará de declararse y ser conforme a derecho por la mera circunstancia de que el presupuesto de hecho habilitante haya sido anulado de forma privada o pública, a instancia de las partes o de terceros.

**Resolución del TEAC de 17 de julio de 2021
(00/05090/2020/00/00). Interpretación del artículo 65.2.e) de la
LGT sobre la inadmisibilidad de las solicitudes de
fraccionamiento. No resulta de aplicación a las solicitudes de
aplazamiento-fraccionamiento de los intereses de demora
devengados durante la sustanciación del recurso o reclamación**

La cuestión controvertida se centra en determinar si concurre o no la causa de inadmisibilidad del artículo 65.2.e) de la LGT en las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento respecto a intereses de demora liquidados por la Administración y devengados como consecuencia de la suspensión obtenida durante la tramitación de recursos, reclamaciones económico-administrativas o recursos contencioso-administrativos en los que ha recaído resolución firme, total o parcialmente desestimatoria.

El mencionado artículo 65.2.e) LGT dispone que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias resultantes de la ejecución de resoluciones firmes, total o parcialmente desestimatorias, dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo, que previamente hayan sido objeto de suspensión durante su tramitación.

La recurrente, tras recibir sentencia judicial firme desestimatoria en el marco de un procedimiento de inspección relativo IRPF, presentó solicitud de aplazamiento/fraccionamiento del ingreso correspondiente a la liquidación de los intereses suspensivos. Esta solicitud de aplazamiento fue inadmitida por la Administración Tributaria, que sostuvo que la liquidación de intereses suspensivos trae causa directa e inescindible, por su propia naturaleza, de la ejecución de la resolución en su día resuelta por el TEAR y confirmada por los tribunales. Entiende la Administración que dicha liquidación de intereses constituye una deuda tributaria resultante de dicha ejecución, concurriendo los requisitos dispuestos en el artículo 65.2.e) LGT para su inadmisión.

El interesado interpuso reclamación alegando que la deuda cuyo aplazamiento se solicitó correspondía a los intereses de demora devengados por la deuda principal en el periodo en que esta última había estado suspendida, pero que la liquidación de intereses de demora nunca había estado suspendida.

El TEAC confirma la posición del interesado, puesto que entiende que la liquidación de intereses de demora objeto de solicitud de aplazamiento nunca ha sido recurrida y, consecuentemente, su pago nunca ha estado suspendido como consecuencia de un recurso contra la misma. En opinión del TEAC, el precepto previsto en el artículo 65.2.e) LGT exige que la deuda tributaria resultante de la ejecución haya estado previamente suspendida durante la tramitación de los recursos o reclamaciones, lo que ocurre únicamente con la deuda derivada de la liquidación principal recurrida, pero no con la deuda correspondiente a la liquidación de los intereses suspensivos efectuada con posterioridad, que surge *ex novo* y no integraba la deuda tributaria recurrida y suspendida.

Así, el TEAC confirma que el hecho de que la liquidación de intereses suspensivos sea consecuencia o tenga lugar tras la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales que confirman totalmente las liquidaciones impugnadas, no otorga a

dichos intereses suspensivos la condición de deuda tributaria inaplazable. La liquidación de intereses suspensivos derivada de una deuda tributaria firme que había estado suspendida en vía económico-administrativa y/o jurisdiccional no es una deuda tributaria resultante de la ejecución de resoluciones económico-administrativas o jurisdiccionales.

En virtud de lo anterior, el TEAC unifica criterio en el sentido de que no resulta de aplicación la causa de inadmisibilidad regulada en el artículo 65.2.e) LGT a aquellas solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que tengan por objeto los intereses de demora liquidados por la Administración tributaria, derivados de la ejecución de resoluciones firmes totalmente desestimatorias de recursos o reclamaciones en sede administrativa o judicial, devengados como consecuencia de la suspensión obtenida durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

IV. Consultas DGT

Consulta V1068-21, de 23 de abril de 2021. El requisito de ejercicio de funciones de dirección para la aplicación de la reducción en el ISD se ha de cumplir en el momento del devengo del impuesto

La causante venía ejerciendo funciones de dirección que constituyan su principal fuente de ingresos -superiores al 50% de la totalidad de rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal- en una sociedad dedicada a la agricultura y sobre la que ostentaba una participación del 79,68%. Con carácter previo a su fallecimiento y, debido a una enfermedad, había sido cesada en sus funciones como administradora, conservando solo la firma y cuantas tareas fuesen necesarias para el funcionamiento de la sociedad.

La descendiente de la causante cuestiona a la DGT sobre el derecho a aplicar la reducción del 95% en el ISD, por la transmisión *mortis causa* de las participaciones de la entidad.

En este sentido, la DGT señala que es en la fecha de devengo del ISD en la que hay que verificar que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP -artículo al que se remite la LISD para la aplicación de la reducción en la transmisión de participaciones- para la aplicación de la reducción regulada en el artículo 20.2 c) de la LISD -reducción del 95% del valor de las participaciones en la transmisión *mortis causa*-. En este caso, atendiendo a la fecha del devengo del ISD, que es la fecha del fallecimiento de la causante, no se cumplen los requisitos exigidos por el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, en la medida que el cese del cargo de administradora se produce con carácter previo a su fallecimiento.

No obstante, la DGT abre la posibilidad de aplicar la reducción en la base imponible del ISD de la hija de la causante, señalando que según la propia doctrina de la DGT y la jurisprudencia del TS, no se exige que el sujeto que ejerza las funciones de dirección sea el titular de las participaciones, pudiendo pertenecer este sujeto al grupo familiar -siempre, claro está, que las retribuciones por el ejercicio de estas funciones superen el 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal-.

Por ello, la DGT finaliza señalando que *“si tras el cese como administradora de la madre de la consultante, se hubiera nombrado como nueva administradora a una integrante del grupo de parentesco de la titular de las participaciones –la causante– para el ejercicio de las funciones directivas en la entidad, se entendería cumplido el requisito previsto en el apartado c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP”*.

Consulta de la DGT V1374-21, de 13 de mayo de 2021. Momento en el que produce efecto el certificado de exoneración de retenciones a los arrendadores, regulado en los artículos 75.3.g.3º del RIRPF y 61.i.3º del RIS

La entidad consultante D es arrendataria de un local comercial. El propietario de dicho local comercial presenta certificado sobre exoneración de retención a los arrendadores emitido por la Agencia Tributaria con fecha mayo de 2018.

La consultante se plantea si el certificado de exoneración de retenciones tiene efectos desde el 1 de enero de 2018 o desde que lo recibe el arrendador y que, en caso de que tenga lugar el primer supuesto, si la entidad consultante tendría que solicitar la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente a través de los modelos 111 presentados mensualmente en los meses anteriores de 2018.

A estos efectos, la DGT dispone que cuando el arrendador esté obligado a tributar por alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE, la acreditación de tal obligación se efectuará mediante entrega al arrendatario o subarrendatario de la certificación emitida por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que se acredite que el arrendador o subarrendador figura dado de alta en el censo del impuesto por alguno de los epígrafes antes citados. Asimismo, se establece que dicha certificación tendrá vigencia durante el año natural al que corresponda su expedición, salvo que se modifique la situación censal del obligado tributario.

Por tanto, y si bien la normativa específica en relación con el certificado no resulta del todo clara, la DGT determina que hasta que no se produzca la entrega al arrendatario de la certificación, se ha de producir la correspondiente retención no teniendo, por lo

tanto, la consideración de ingreso indebido el ingreso realizado en el Tesoro de las retenciones previamente practicadas ni debiendo proceder a la devolución del mismo, pues la obligación de retener nace en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

Consulta de la DGT V1853-21, de 14 de junio de 2021. No deducibilidad del AJD en la subrogación de préstamos hipotecarios

La entidad consultante es una asociación que representa al colectivo de entidades de crédito.

El RDL 17/2018, estableció que el sujeto pasivo de la cuota gradual del Impuesto sobre AJD, modalidad documentos notariales, en el otorgamiento de la escritura de un préstamo con garantía hipotecaria, es el prestamista. Conforme a lo establecido en el artículo 15.m) de la LIS, este gasto tiene la consideración de no deducible fiscalmente.

El 16 de junio de 2019 entró en vigor la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario, la cual dispone en su artículo 14.1.e) que si durante el período de duración de un préstamo se produjeran una o varias subrogaciones el prestamista subrogado deberá ser reintegrado por el prestamista subrogante en la parte proporcional del AJD.

La consulta plantea, (i) si el gasto registrado por la entidad subrogada para dar de baja la cuota de AJD pendiente de periodificar en el momento en que se produce la subrogación podrá compensarse con el ingreso percibido por la entidad subrogante, de tal modo que únicamente se generará un gasto o ingreso tributable dependiendo del exceso o defecto resultante de la diferencia entre la cantidad abonada por la subrogante y el saldo de la cuenta que da de baja el subrogado; y (ii) si el gasto registrado por la subrogante será fiscalmente deducible a efectos del artículo 15.m) de la LIS.

La DGT indica que, conforme a la normativa contable aplicable: (i) La entidad subrogante incorporará como mayor valor del préstamo los costes de transacción, que incluirán el importe satisfecho como compensación por el impuesto no devengado; dicho coste se reconocerá como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo de la vida del préstamo, aplicando el método del tipo de interés efectivo y (ii) la entidad subrogada reconocerá inmediatamente un resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias por la diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida y el importe en libros de los activos enajenados. Este resultado debería incorporar, a su vez, la diferencia entre el impuesto no devengado y la compensación recibida por tal importe.

En este sentido, a efectos de tributación en el IS, para la entidad subrogada, en caso de que la diferencia entre el gasto por AJD no devengado y el importe de la compensación recibida por dicho concepto genere un resultado negativo, no será deducible de acuerdo con el artículo 15.m) de la LIS y; en caso de que se genere un resultado positivo, se integrará en la base imponible.

Por otro lado, para la entidad subrogante, en la medida en que pasa a soportar el gasto por AJD correspondiente al importe del préstamo por el que se subroga, el

gasto derivado de la compensación por el AJD será no deducible a efectos del IS por aplicación del artículo 15.m) de la LIS.

En el mismo sentido se ha pronunciado la DGT en la consulta V1854-21.

Consulta de la DGT V1996-21 de 24 de junio de 2021. Tributación de la devolución de intereses con motivo de la nulidad de la cláusula suelo

La consultante, una entidad dedicada al alquiler de inmuebles, cuenta entre sus activos un inmueble adquirido mediante financiación hipotecaria.

Con motivo de la declaración de nulidad de la cláusula suelo de la hipoteca por parte de los tribunales, la entidad bancaria devuelve los intereses abonados a la consultante.

La sociedad consultante pregunta cómo deben tributar en el IS los intereses devueltos, que fueron en su día deducidos como gastos financieros.

El ICAC emite informe el 23 de diciembre de 2020 concluyendo que debe seguirse el mismo tratamiento contable de las cantidades recuperadas por una empresa que ha obtenido la devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario), reflejado en la consulta 7 del BOICAC 98 de junio de 2014, es decir, el derecho de cobro por la devolución de intereses se reconocerá teniendo como contrapartida el abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, en concreto a la cuenta 778. Ingresos excepcionales (ya que, si bien el ingreso referido tiene naturaleza financiera, se trata de un ingreso de cuantía significativa y carácter excepcional que no debe considerarse periódico al evaluar los resultados de la empresa). En el supuesto de que la cuantía no fuese significativa, la empresa podrá emplear la cuenta 769. Otros ingresos financieros, y mostrar el ingreso en la partida 12.

La DGT, recogiendo el criterio sostenido por el ICAC, finaliza concluyendo que el ingreso derivado de la devolución de los intereses financieros objeto de consulta tendrá la consideración de ingreso contable y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.1 de la LIS, deberá imputarse al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.



V. Consultas ICAC

BOICAC Nº 126/2021 Consulta 1, sobre la aplicación del resultado en el socio cuando la sociedad participada y cualquier sociedad del grupo participada por esta última no aplican el PGC

La entidad consultante plantea la posibilidad, a efectos del cálculo del resultado individual devengado en cada filial, de utilizar información financiera elaborada bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y se cuestiona si dicha posibilidad queda sujeta a que la sociedad inversora que recibe el dividendo formule cuentas anuales consolidadas de conformidad con NIIF, en relación con la consulta 1 del BOICAC número 123, de septiembre de 2020, en la cual se expone, de acuerdo con el art. 31 de la Resolución de 5 de marzo de 2019, que *“la consideración, como beneficio a computar, de los resultados generados en cualquier sociedad participada por la que reparte el dividendo, circunstancia que, para el caso más evidente de las sociedades pertenecientes a un grupo, supone partir de la suma del resultado devengado en cada filial”*.

Concluye el ICAC que, de acuerdo con el criterio relativo a la obligación de homogenizar los fondos propios de filiales en el extranjero a los efectos de calcular la corrección de valor por deterioro incluido en la Norma de registro y valoración (NRV) 9^a.2.4.3 de la segunda parte del PGC según redacción dada por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero (criterio manifestado con anterioridad en la consulta 1 del BOICAC 56 de diciembre 2003), el resultado devengado en cada filial debe calcularse de acuerdo con los criterios recogidos en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, Plan General de Contabilidad y demás legislación que le sea específicamente aplicable.

No obstante, teniendo en cuenta el proceso de armonización del PGC con las NIIF, entiende el ICAC que cabe presumir, salvo prueba en contrario, que el resultado calculado conforme a estas últimas normas puede utilizarse sin necesidad de introducir ajustes de homogeneización. Todo ello, sin perjuicio de la solución

simplificada considerada para un caso particular como el contemplado en la consulta 3 del BOICAC 123 (aportación no dineraria a una empresa del grupo domiciliada en España de las acciones que otorga el control sobre otra empresa del grupo, que constituye un negocio, cuando la sociedad aportante y la filial, cuyas acciones son objeto de aportación, aplican las NIIF y están radicadas en el extranjero).

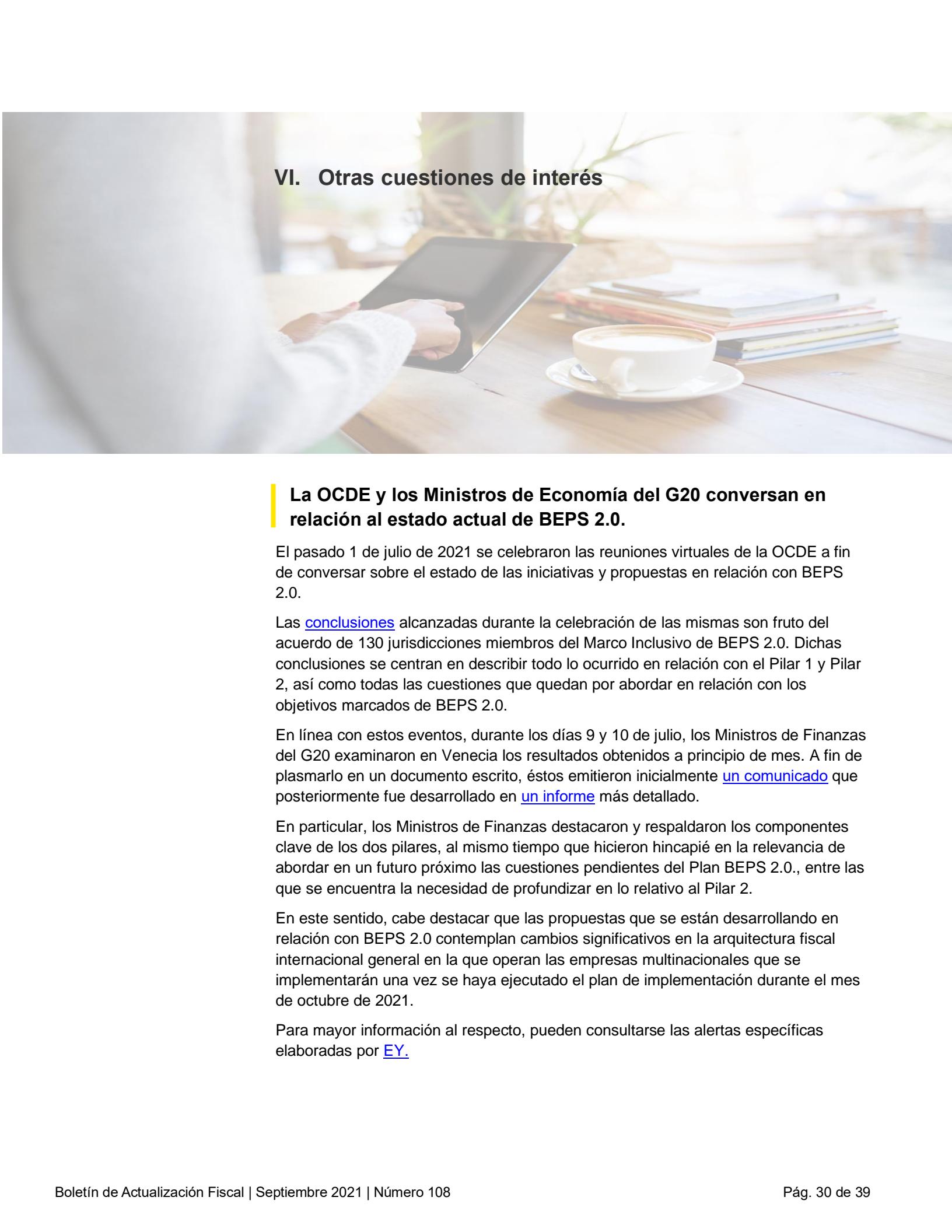
BOICAC Nº 126/2021 Consulta 2, sobre los componentes de la cifra de negocios

La entidad consultante dedicada a la fabricación y venta de calzado percibe ingresos de carácter periódico que provienen, entre otras actividades, del arrendamiento de un almacén, de dividendos procedentes de una sociedad dependiente al 100% dedicada al sector del calzado y una sociedad anónima considerada como asociada, de la que posee el 30%, así como ingresos financieros procedentes de la concesión de préstamos a la entidad dependiente y a la asociada.

Esta entidad se plantea si los citados ingresos deben incluirse como componentes positivos de la cifra de negocios.

El ICAC concluye que deben incluirse como ingresos en el cómputo del INCN determinados ingresos financieros procedentes de las entidades participadas dependientes o asociadas de una entidad siempre que la entidad poseedora de las participaciones sea una sociedad de tenencia de valores porque en este caso se entiende que dicha actividad debe calificarse como ordinaria. En este sentido, los ingresos de carácter financiero no forman parte del resultado de la explotación salvo que procedan de la actividad ordinaria de la entidad (como es el caso de una sociedad holding).

Asimismo, respecto a los ingresos por arrendamiento, y la expresión «actividad ordinaria» de la sociedad utilizada en la definición de cifra de negocios, en los casos en los que se realizan simultáneamente varias actividades, hay que entender que los ingresos producidos por las diferentes actividades de la empresa se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias, en la medida en que se obtengan de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa, es decir, de la circulación de bienes y servicios que son objeto del tráfico de la misma.



VI. Otras cuestiones de interés

La OCDE y los Ministros de Economía del G20 conversan en relación al estado actual de BEPS 2.0.

El pasado 1 de julio de 2021 se celebraron las reuniones virtuales de la OCDE a fin de conversar sobre el estado de las iniciativas y propuestas en relación con BEPS 2.0.

Las [conclusiones](#) alcanzadas durante la celebración de las mismas son fruto del acuerdo de 130 jurisdicciones miembros del Marco Inclusivo de BEPS 2.0. Dichas conclusiones se centran en describir todo lo ocurrido en relación con el Pilar 1 y Pilar 2, así como todas las cuestiones que quedan por abordar en relación con los objetivos marcados de BEPS 2.0.

En línea con estos eventos, durante los días 9 y 10 de julio, los Ministros de Finanzas del G20 examinaron en Venecia los resultados obtenidos a principio de mes. A fin de plasmarlo en un documento escrito, éstos emitieron inicialmente [un comunicado](#) que posteriormente fue desarrollado en [un informe](#) más detallado.

En particular, los Ministros de Finanzas destacaron y respaldaron los componentes clave de los dos pilares, al mismo tiempo que hicieron hincapié en la relevancia de abordar en un futuro próximo las cuestiones pendientes del Plan BEPS 2.0., entre las que se encuentra la necesidad de profundizar en lo relativo al Pilar 2.

En este sentido, cabe destacar que las propuestas que se están desarrollando en relación con BEPS 2.0 contemplan cambios significativos en la arquitectura fiscal internacional general en la que operan las empresas multinacionales que se implementarán una vez se haya ejecutado el plan de implementación durante el mes de octubre de 2021.

Para mayor información al respecto, pueden consultarse las alertas específicas elaboradas por [EY](#).

La OCDE actualiza los perfiles de una primera tanda de países en materia de precios de transferencia a fin de incluir nuevos campos sobre transacciones financieras y establecimientos permanentes

Los perfiles publicados reflejan la legislación y las prácticas actuales en materia de precios de transferencia en 20 jurisdicciones distintas. En efecto, dicha actualización aborda tanto el tratamiento que en dichos países se otorga desde un perspectiva de precios de transferencia a las transacciones financieras así como la aplicación del Enfoque Autorizado (AOA) de la OCDE a la hora de atribuir los beneficios a los establecimientos permanentes.

Esta actualización pretende reflejar más fielmente el estado actual de la legislación de determinados países a fin de identificar en qué medida y hasta qué punto la normativa doméstica se halla alienada con las Directrices de la OCDE.

Como último apunte, cabe destacar que la actualización de dichos perfiles (que ahora mismo se elevan a 60) continuará a lo largo del segundo semestre de 2021 y el primer semestre de 2022.

Para un mayor detalle, consultar [la noticia](#) publicada por la OCDE al respecto.

La OCDE publica la tercera edición de estadísticas relativas al Impuesto sobre Sociedades en las que se incluyen estadísticas anónimas y agregadas del informe País por País

El 29 de julio de 2021, la OCDE presentó la tercera edición de su publicación anual sobre estadísticas del Impuesto sobre Sociedades junto con una base de datos actualizada.

En este sentido, y tal y como se destaca en el comunicado de prensa que acompaña a la publicación de dicho informe, la OCDE considera que los nuevos datos muestran la importancia del plan BEPS 2.0 y de sus dos pilares que tienen como objetivo reformar las normas fiscales internacionales y garantizar que las empresas multinacionales paguen una parte justa de impuestos dondequiera que operen.

En último lugar, destacar que los datos incluidos en las estadísticas constituyen una fuente de información esencial que podría tener un impacto muy relevante de cara a la ejecución del Plan BEPS 2.0.

Para mayor detalle, puede consultarse la alerta preparada por [EY](#).



VII. Novedades fiscales de otras jurisdicciones

Alemania promulga la implementación de la Directiva ATAD II incluyendo reglas anti-híbridos

El 30 de junio de 2021, Alemania publicó en el Boletín Federal alemán la Ley de aplicación de la Directiva ATAD II, que incluye la nueva norma anti-híbridos, siendo este el último paso del proceso legislativo. La ley entró en vigor el 1 de julio de 2021.

Las nuevas normas anti-híbridos se centran en una posible denegación total o parcial de la deducibilidad de los gastos en Alemania en la medida en que las ganancias resultantes no se graven o se graven insuficientemente debido a un desajuste híbrido o el doble aprovechamiento de las deducciones.

La ley prevé que estas normas se apliquen a los gastos devengados después del 31 de diciembre de 2019 siendo esta una aplicación retroactiva de la norma. Como única excepción a esta regla, la ley señala la exclusión de los gastos que fueron legalmente causados antes del 1 de enero de 2020.

Dado que el proceso legislativo se inició y finalizó en 2021, su aplicación para el periodo impositivo 2020 supone un cambio retroactivo para un periodo impositivo ya finalizado, lo que ha provocado un debate controvertido. Habrá que ver si el hecho de que las normas anti-híbridos hayan sido impuestas por las directivas de la UE será suficiente para justificar ante los tribunales que este grado de retroactividad es aceptable.

El Departamento de Finanzas irlandés abre un periodo de consulta sobre las nuevas medidas relativas a limitación de intereses y normas anti-híbridos en el contexto de ATAD I y ATAD II

El departamento de finanzas irlandés abrió trámite de consulta pública con el objeto de ofrecer a las partes interesadas la oportunidad de participar en un debate sobre las nuevas medidas a introducir en la normativa doméstica irlandesa para su alineación con ATAD I y ATAD II, así como plantear cualquier cuestión a las

autoridades fiscales irlandesas en relación con el desarrollo y el funcionamiento de las correspondientes medidas. Los principales puntos que se trataron fueron los siguientes:

- ▶ En relación con la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, se debatió la intención de aplicar un “enfoque de grupo” que implica el cómputo de la limitación a la deducibilidad de gastos financieros a nivel de un grupo local de empresas, a pesar de que el país no permite la consolidación fiscal; y
- ▶ En cuanto a la normativa anti-híbridos se plantearon posibles enfoques para tratar algunos de los aspectos más técnicos de las entidades híbridas inversas (aquellas que son consideradas como entidades en atribución de rentas en el Estado de constitución, siendo calificadas como entidades “opacas” en otros estados).

Se prevé que esta nueva normativa discutida en esta consulta pública sea aplicable en Irlanda a partir del 1 de enero de 2022.

Polonia planea simplificar los requisitos para la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el IS

El Ministro de Finanzas de Polonia planea incluir ciertas modificaciones al IS. Entre las medidas que se plantean tomar se encuentra la simplificación del régimen de consolidación fiscal a través de, entre otras, las siguientes acciones:

- ▶ Eliminación del mínimo de beneficios. Según la normativa propuesta tras la modificación las entidades podrán generar pérdidas y no supondrá la salida del grupo fiscal;
- ▶ Reducción del mínimo de capital social exigido de PLN 500,000 a PLN 250,000;
- ▶ Posibilidad de compensar BINs preconsolidación;
- ▶ Admisibilidad de relaciones accionariales entre otras empresas del grupo más allá de la dominante y sus filiales; y
- ▶ Posibilidad de escindir una entidad del grupo, siempre y cuando no sea la entidad dominante, convirtiéndose la entidad de nueva creación en un nuevo miembro del grupo fiscal.

El proyecto de debate publicado por los senadores de EE.UU. Wyden, Brown y Warner propone cambios significativos en las normas de fiscalidad internacional actuales

El 25 de agosto de 2021, el presidente del Comité de Finanzas del Senado de EE.UU., Ron Wyden, junto con los senadores Sherrod Brown y Mark Warner (todos ellos pertenecientes al Partido Demócrata), publicaron un borrador de discusión del texto legislativo en el que se detalla su propuesta de marco fiscal internacional de abril de 2021, previamente publicado, que modificaría las normas de fiscalidad internacional actuales.

Las modificaciones propuestas se resumen a continuación:

- ▶ Establecer un sistema obligatorio de exclusión de impuestos elevados país por país para la renta global intangible de baja imposición, la “subparte F” y los ingresos de las sucursales extranjeras;
- ▶ Ampliar el recorte de crédito fiscal extranjero a los contextos de la “subparte F” y de los ingresos de las sucursales extranjeras;
- ▶ Exigir que determinados gastos de investigación y experimentación y de administración se asignen a los ingresos de origen estadounidense;
- ▶ Modificar las normas de manera que determinadas rentas que puedan erosionar la base imponible estén sujetas a un tipo diferente y más elevado;
- ▶ Dejar abierta la posibilidad de que se introduzcan ciertas modificaciones para incorporar los objetivos y las políticas de la propuesta *“Stopping Harmful Inversions and Ending Low-Tax”*;
- ▶ Basar el régimen de ingresos intangibles derivados del extranjero en determinados gastos nacionales de innovación.

Según la propuesta planteada, las disposiciones entrarían en vigor para los ejercicios fiscales que comiencen después de la fecha de promulgación, con la notable excepción de las modificaciones relativas a ingresos intangibles obtenidos en el extranjero, para las que no se propone ninguna fecha de entrada en vigor.

Los acuerdos entre las autoridades competentes de EE.UU. y Reino Unido aclaran la interpretación de los términos del CDI entre ambas jurisdicciones

El 26 de julio de 2021, las autoridades competentes de EE.UU. y de Reino Unido firmaron dos acuerdos relativos a la interpretación de los términos *“Tratado de Libre Comercio de América del Norte”* (“TLCAN”) y *“residente de un Estado miembro de la Comunidad Europea”* en la disposición sobre limitación de beneficios (“LOB”) del CDI firmado entre EE.UU. y Reino Unido.

El primer acuerdo aclara que las referencias al TLCAN en la disposición sobre LOB del CDI entre EE.UU. y Reino Unido se entenderán como referencias al Protocolo que sustituye dicho tratado por el Acuerdo entre los Estados Unidos de América, los Estados Unidos Mexicanos y Canadá (“USMCA”).

La segunda disposición aclara que un *“residente de un Estado miembro de la Comunidad Europea”* a efectos de la disposición LOB del CDI entre EE.UU. y Reino Unido sigue incluyendo a un residente del Reino Unido.

El Tribunal Supremo danés deniega el reembolso de la retención de dividendos a fondos de inversión no residentes

En 2018, el TJUE se pronunció sobre una cuestión prejudicial planteada por un tribunal danés sobre si la normativa local conforme a la cual los dividendos pagados a fondos de inversión residentes y que habían optado por someterse a la imposición mínima estaban exentos de retención en origen (ambos requisitos necesarios para la exención), mientras que los dividendos pagados a los fondos de inversión no

residentes estaban sujetos a retención en Dinamarca era conforme a Derecho comunitario

Los contribuyentes consideraban que la ley danesa vulneraba la libre circulación de capitales establecida en el artículo 63 del TFUE y solicitaron la devolución de las retenciones.

En este sentido, el TJUE sostuvo que efectivamente se vulneraba la libre circulación de capitales, sin abordar el requisito del sometimiento a la imposición mínima, cuestión que se remitía de nuevo a los tribunales daneses.

Así, el 24 de junio de 2021, el Tribunal Supremo danés resolvió a favor de las autoridades fiscales al considerar que los fondos de inversión no residentes que no se habían sometido a tributación mínima no tenían derecho a la devolución del impuesto la retención soportada.

La Administración Tributaria luxemburguesa actualiza su guía sobre la limitación a la deducibilidad de gastos financieros

El 2 de junio de 2021, la Administración Tributaria de Luxemburgo actualizó la guía publicada el 8 de enero de 2021 en la que se aclaraban determinados aspectos correspondiente a la limitación a la deducibilidad de intereses introducidas en la legislación luxemburguesa en 2018 en implementación de la Directiva ATAD II.

Esta guía introduce una cláusula de escape en virtud de la cual, cuando el contribuyente sea miembro de un grupo mercantil podrá deducir todos sus gastos financieros siempre que se demuestre que la proporción de sus fondos propios sobre sus activos es inferior en no más de un 2% superior a la misma proporción a efectos del grupo mercantil.

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
CbCR	Country-by-Country Reporting
CDI o Convenio	Convenio para evitar la Doble Imposición
CE	Comisión Europea
DGT	Dirección General de Tributos
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
EP	Establecimiento Permanente
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IVPEE	Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica
LGT	Ley General Tributaria
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
MC	Modelo de Convenio
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
SOCIMI	Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
TFF	Tasa sobre las Transacciones Financieras
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 Residentes
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

Javier Seijo
Jose Gabriel Martínez
Jorge Bautarrica
Juan Carpizo
Maria Teresa Gonzalez
Maximino Linares
Nuria Redondo
Ricardo Egea
Rufino De La Rosa
Víctor Gómez

javier.seijoperez@es.ey.com
josegabriel.martinezpanos@es.ey.com
jorge.BautarricaOchoa@es.ey.com
juan.carpizobergareche@es.ey.com
mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com
maximino.linaresgil@es.ey.com
nuria.redondomartinez@es.ey.com
ricardo.egeazerolo@es.ey.com
rufino.delarosa@es.ey.com
victor.gomezdelacruz@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

Jose Luis Prada

joseluis.pradalarrea@es.ey.com

EY Abogados, Bilbao

Macarena De Abiega

macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com

EY Abogados, Canarias

Julio Méndez

julio.mendezcalderin@es.ey.com

EY Abogados, Valencia

Miguel Vicente Guillem

miguel.guillemvilella@es.ey.com

EY Abogados, Andalucía

Alberto García

alberto.garcia.valera@es.ey.com

EY Abogados, Pamplona

Maite Yoldi

maite.yoldielcia@es.ey.com

EY Abogados, Zaragoza

Jorge Izquierdo

jorge.izquierdomillan@es.ey.com

EY Abogados, Galicia

Marta Fernández

Marcos Piñeiro

marta.fernandez.curras@es.ey.com

marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com

Responsables del equipo de Tributación Internacional**EY Abogados, Madrid**

Castor Garate

castor.garatemutiloa@es.ey.com

Iñigo Alonso

inigo.alonsosalcedo@es.ey.com

Isabel Hidalgo

isabel.hidalgogalache@es.ey.com

Javier Montes

javier.montesurdin@es.ey.com

Jose Antonio García

joseantonio.garcia.banuelos@es.ey.com

Marcos Pérez

marcos.perezrodriguez@es.ey.com

Ramón Palacín

ramon.palacinsotillos@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

José María Remacha

jose.maria.remacha1@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

Patricia Miralles

patricia.miralles.majo@es.ey.com

Silvia Alonso

silvia.alonsogarcia@es.ey.com

Tatiana de Cubas

tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com

Vicente Durán

vicente.duranrodriguez@es.ey.com

Responsables del equipo de Fusiones y Adquisiciones**EY Abogados, Madrid**

Anil Bharwani

anil.bharwani.alwani@es.ey.com

Elena Sanchez

elena.sanchez.lllorente@es.ey.com

Manuel Paz

manuel.pazfigueiras@es.ey.com

Rocío Reyero

rocio.reyerofolgado@es.ey.com

Sonia Díaz

sonia.diazperez@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

Josep Cami

josep.camicasals@es.ey.com

Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal**EY Abogados, Madrid**

Francisco Javier Gonzalo

franciscojavier.gonzalogarcia@es.ey.com

Teresa Cordón

teresa.cordonperalta@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.

© 2021 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

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

Linkedin: [EY](https://www.linkedin.com/company/ernst-&-young-spain/)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://plus.google.com/+EYSpain)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ernstyoungspain/)