



## Boletín de Actualización Fiscal

Número 112

Febrero  
2022

Abogados

Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022.

Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero 2022, recurso de casación 1563/2020: la reducción de empresa familiar se puede aplicar sobre el valor de las participaciones correspondientes a los activos financieros de la entidad cuando estén afectos al desarrollo de la actividad empresarial.

El TEAC reitera el criterio manifestado en su Resolución del 24 de junio de 2021 (RG 5793/19): existiendo un solo periodo impositivo, se debe entender que el millón de euros establecido para compensar BINs en el periodo impositivo se fija como límite cuantitativo a compensar en dicho periodo, pudiendo el contribuyente distribuirlo a su conveniencia entre los distintos pagos fraccionados a realizar a cuenta del Impuesto.



## Propuestas normativas y Legislación

### **Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022**

El pasado 31 de enero de 2022, se publicó en el BOE la citada resolución, en la cual se concretan las actuaciones estratégicas que seguirá la AEAT en el ejercicio 2022, en línea con lo establecido en el Plan Estratégico y sus Adendas, en materia de asistencia, prevención y control del fraude tributario y aduanero.

El Plan Estratégico 2020-2023 recoge la orientación de la actuación de la Agencia Tributaria en los próximos años y constituye, dada su visión global y su carácter plurianual, el instrumento central de planificación. En dicho Plan se incluyen las principales líneas estratégicas que seguirá la Agencia Tributaria en materia de asistencia, prevención y control del fraude tributario y aduanero. Igualmente, también contiene un elenco de indicadores estratégicos de alcance plurianual que permiten evaluar la actuación de la AEAT en el medio plazo.

Debe resaltarse la aprobación, en el primer semestre de 2021, de la Adenda al Plan Estratégico 2020-2023 que recoge la actualización de las líneas de actuación iniciales para adaptarlas, por un lado, a la situación provocada por la pandemia internacional y, por otro, a las nuevas circunstancias en un entorno económico y tecnológico muy cambiante.

Las directrices aprobadas en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 siguen la misma estructura que el Plan de Objetivos anual, girando en torno cinco pilares:

- ▶ Información y asistencia;
- ▶ prevención de los incumplimientos. Fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude;
- ▶ la investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero;
- ▶ el control del fraude en fase recaudatoria; y

- ▶ la colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.

Además, estas directrices tratan de impulsar el uso de las técnicas OCDE de análisis del comportamiento del contribuyente para el fomento del cumplimiento voluntario.

Algunas de las principales directrices de este Plan son:

- ▶ Continuar con la tarea de comprobación respecto de contribuyentes que hayan consignado reiteradamente en sus declaraciones bases imponibles negativas a compensar y deducciones pendientes de aplicar en el IS.
- ▶ Desarrollo reglamentario de las nuevas obligaciones de información sobre monedas virtuales introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio.
- ▶ En relación con las actuaciones de comprobación, se evaluarán con un mayor nivel de prioridad, los riesgos fiscales de aquellos contribuyentes que pertenezcan a los sectores de actividad que hayan sido menos perjudicados por un entorno económico fuertemente condicionado por los efectos del COVID.
- ▶ Se aplicará el nuevo sistema automatizado de análisis de riesgos en precios de transferencia basado en todo el conjunto de información disponible sobre operaciones vinculadas con el que actualmente cuenta la AEAT, haciendo un uso efectivo tanto del conjunto de información obtenida internamente como de aquella a disposición de la Inspección como consecuencia del proyecto BEPS, tanto en el ámbito de la OCDE como en el de la UE.
- ▶ En el ámbito del análisis de riesgos de multinacionales, se continuará con la participación en el programa de valoración multilateral del riesgo realizada en el marco del denominado programa ICAP (por sus siglas en inglés: «International Compliance Assurance Programme») y con el examen de los informes de transparencia previstos en el Código de Buenas Prácticas Tributarias, a través del cual se contestan también aquéllas dudas que plantean las empresas adheridas a dicho Código en relación con la aplicación de los tributos.
- ▶ Control sobre grupos fiscales y de entidades, en el cumplimiento de los requisitos legales exigidos para la integración de entidades en el grupo, excluyendo del mismo a aquellas que no cumplan con todos los requisitos necesarios.
- ▶ En Grupos Internacionales, grandes empresas y grupos fiscales expresamente se menciona la importancia del cumplimiento de las obligaciones de documentación e información en materia de precios de transferencia, así como la revisión de operaciones de reestructuración, transmisiones intragrupo de intangibles o deducción de partidas como cánones o servicios intragrupo.
- ▶ Especial atención a la posible existencia de establecimientos permanentes no declarados, así como a la correcta atribución de resultados, incluidos los financieros, a este tipo de estructuras, para evitar situaciones de elusión consistentes tanto en la ausencia de declaración de la existencia del establecimiento, como en el cómputo de una mínima tributación.
- ▶ Además, en 2022 se configura como área de atención preferente la comprobación de la correcta declaración de las retenciones a cuenta del IRNR a que están obligadas, en particular, las grandes empresas que pagan dividendos,

intereses y cánones a no residentes sin establecimiento permanente en nuestro país. Asimismo, se comprobará si quien percibe dichas rentas tiene o no la condición de beneficiario efectivo al objeto de comprobar que no se produce un uso abusivo de la normativa europea que pretende facilitar la libertad de movimientos de capitales dentro del territorio de la Unión.

- ▶ Impulso del intercambio de información relativa al cumplimiento del requisito de actividad sustancial recibida en el año 2021 en virtud del intercambio impulsado por el Foro de prácticas fiscales perjudiciales de la OCDE, en el marco del proyecto BEPS.
- ▶ Igualmente, se señala la importancia de la Unidad Central de Coordinación del Control de Patrimonios Relevantes y de las actuaciones de investigación de conductas que suponen la simulación de una residencia fiscal fuera del territorio español.
- ▶ Se insistirá en la revisión del uso abusivo de sociedades, así como de las relaciones jurídicas pretendidamente mercantiles entre empresa y trabajador cuando la calificación adecuada para tales relaciones sea la de relaciones laborales.

### **Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco**

El 9 de febrero de 2022, entrando en vigor el día siguiente, se publicó en el BOE la Ley 1/2022, de 8 de febrero, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Las principales modificaciones introducidas son las siguientes:

- ▶ IVA en el comercio electrónico transfronterizo:

Se introducen los puntos de conexión que determinan en cada caso cuál es la administración tributaria competente para exigir el pago del IVA de los regímenes especiales de ventanilla única del IVA.

Concretamente se establece que, en las operaciones sujetas a los regímenes especiales de ventanilla única del IVA, cuando el Estado miembro de identificación sea España, la exacción corresponderá a la Administración estatal o foral que ostente la competencia inspectora sobre los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que hayan optado por dichos regímenes.

Como excepción, cuando en el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros se haya designado intermediario, la exacción corresponderá a la Administración estatal o foral, según quien tenga la competencia de inspección sobre los intermediarios designados.
- ▶ ITF e IDSD:

Ambos impuestos se incorporan al Concierto Económico como tributos concertados de normativa estatal, por lo que se regirán por las mismas normas

sustantivas y formales establecidas por el Estado, sin perjuicio de la competencia de las instituciones correspondientes de los Territorios Históricos para aprobar los modelos de declaración y señalar los plazos de ingreso.

De este modo, los sujetos pasivos tributarán, en el supuesto del ITF, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el período de liquidación, o al volumen de prestaciones de servicios digitales realizado en cada territorio, en el IDSD, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal en ambos casos.

En cualquier caso, las actuaciones de inspección de ambos impuestos serán competencia de la Administración correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente, sin perjuicio de la colaboración del resto de Administraciones tributarias concernidas.

Por último, aunque la fecha de entrada en vigor de estas nuevas reglas de concertación se ha fijado el 10 de febrero de 2022, se establece un régimen transitorio para estos tributos con efectos desde el 16 de enero de 2021.

► Junta Arbitral:

La Ley 10/2017, de 28 de diciembre, estableció la posibilidad de solicitar, cuando se interpusiera un conflicto ante la Junta Arbitral en relación con una cuestión que guardase identidad de razón con otra ya resuelta por la Junta Arbitral mediante resolución firme, que el conflicto se sustanciase mediante la extensión de efectos de dicha resolución. Ahora, con la finalidad de hacer más operativo este procedimiento de extensión, se introducen algunas novedades:

- ▶ Se elimina el requisito que establecía que el escrito de solicitud de extensión de efectos debía plantearse en el plazo de un mes desde que se tuviese conocimiento de la firmeza de la Resolución de la Junta Arbitral.
- ▶ Se permite, en contraposición, solicitar el procedimiento de extensión de efectos a quienes fueran parte de cualquier procedimiento ante la Junta Arbitral (anteriormente, estaba limitado a quienes hubieran interpuesto el conflicto al que pretendieran extender los efectos de una resolución firme anterior).

### **Resolución de 24 de enero de 2022, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, para la elaboración de las estadísticas de comercio internacional de bienes dentro de la Unión Europea (Intrastat)**

Con fecha 28 de enero de 2022, y de aplicación a partir del 29 de enero, se publicó en el BOE la Resolución citada anteriormente, mediante la cual se aprueban unas nuevas instrucciones para la formalización de la declaración Intrastat, motivadas por la entrada en vigor, con efectos a partir del 1 de enero de 2022, del Reglamento (UE) número 2019/2152 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre de 2019, relativo a las estadísticas empresariales europeas.

En concreto, este nuevo Reglamento (UE) número 2019/2152 establece la obligatoriedad de los Estados miembros de la Unión Europea de poner a disposición de la Comisión Europea (Eurostat), entre otros, los datos y metadatos relativos a las

estadísticas de comercio internacional de bienes dentro de la Unión (intra-UE), los cuales forman parte de las citadas estadísticas empresariales europeas.

En todo caso, las declaraciones Intrastat correspondientes a operaciones de períodos anteriores a 2022 se rigen por lo establecido en la Resolución de 22 de mayo de 2018, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, para la elaboración de las estadísticas de intercambios de bienes entre Estados miembros (Sistema Intrastat).

A estos efectos nos referimos asimismo al [Boletín EY](#) del mes de enero de 2022 en el que se hace referencia a la Orden HFP/1480/2021, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el contenido y los plazos de presentación de la declaración de intercambio de bienes dentro de la Unión Europea (Intrastat).

## Tribunales Unión Europea



### **Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022, Asunto C-788-19. Las consecuencias del incumplimiento de la obligación de suministro de información sobre bienes y derechos en el extranjero son contrarias al Derecho de la UE**

El TJUE ha publicado su sentencia de 27 de enero de 2022, recaída en el asunto C-788/19, en la que declara que las consecuencias que la legislación española anuda al incumplimiento o cumplimiento tardío o incompleto de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) infringen la libertad de circulación de capitales (artículos 63 TFUE) y, por tanto, es contraria al Derecho de la Unión.

Las consecuencias aparejadas al incumplimiento o cumplimiento tardío o incompleto de la obligación de información sobre bienes situados en el extranjero (modelo 720) conforme a los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, DA 1<sup>a</sup> Ley 7/2012 y DA 18<sup>a</sup> LGT, eran las siguientes:

- ▶ La calificación como incremento no justificado de patrimonio, en el IRPF y en el IS, del valor de los bienes o derechos situados en el extranjero no declarados o declarados tardíamente en el modelo 720. El incremento no justificado de

patrimonio debía imputarse al último periodo impositivo no prescrito, sin posibilidad de prueba en contra de prescripción;

- ▶ la imposición de una sanción consistente en multa pecuniaria del 150% de la cuota tributaria del IRPF y del IS; y
- ▶ la imposición de sanciones consistentes en multas de cuantía fija por el incumplimiento formal consistente en la no presentación o la presentación tardía o incompleta del modelo 720. Estas sanciones eran mucho más elevadas que las previstas por los artículos 198 y 199 LGT para los supuestos de incumplimientos formales en la presentación de declaraciones o autoliquidaciones.

El TJUE considera que, aunque la normativa española puede estar justificada para luchar contra el fraude y la evasión fiscal, sus consecuencias resultan desproporcionadas, al ir más allá de lo necesario para alcanzar estos objetivos, infringiendo por ello la libre circulación de capitales. En concreto, considera que son desproporcionadas, y por tanto contrarias a la libre circulación de capitales:

- ▶ La imprescriptibilidad de los incrementos no justificados de patrimonio regulados en los artículos 39.2 LIRPF y 121.6 LIS.
- ▶ La multa proporcional del 150% del valor de los bienes y derechos situados en el extranjero que no hubiesen sido declarados en plazo en el modelo 720 (DA 1<sup>a</sup> Ley 7/2012).
- ▶ Las multas de cuantía fija (5.000 euros por dato o conjunto de datos, con un mínimo de 10.000 euros; y de 100 euros por dato o conjunto de datos, con un mínimo de 1.500 euros) reguladas en la DA 18<sup>a</sup> LGT, respectivamente, para los supuestos de no presentación y presentación tardía de la declaración de bienes y derechos situados en el extranjero.

Al tratarse la infracción cometida de una vulneración de la libertad de circulación de capitales, la aplicación del contenido de esta Sentencia no estaría restringida a bienes y derechos situados en la UE, sino que resulta aplicable con independencia del Estado en el que se encontrasen ubicados los bienes o derechos no declarados.

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



## Tribunales Nacionales

### **Auto del Tribunal Constitucional 20/2022, de 26 de enero, de inadmisión cuestión de constitucionalidad 2448-2021**

El TC en el citado Auto inadmite la cuestión de constitucionalidad planteada por la AN en relación con el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, por defectos en la elevación de la cuestión por parte de la Sección Segunda de la AN.

El Pleno del TC no enjuicia el fondo, sino que exclusivamente considera que las condiciones procesales para la admisión de la cuestión no se cumplen; en concreto, censura a la Sección Segunda de la AN incorrecto cumplimiento del trámite de audiencia a las partes y al Ministerio Fiscal y, por otra parte, la defectuosa formulación del juicio de aplicabilidad y relevancia de la disposición cuestionada.

### **Sentencia de 10 de enero 2022, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación número 1563/2020. La reducción de empresa familiar se puede aplicar sobre el valor de las participaciones correspondientes a los activos financieros de la entidad cuando estén afectos al desarrollo de la actividad empresarial**

La cuestión de controversia del recurso de casación consiste en dilucidar si cabe la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD -*transmisión de participaciones "inter vivos"*-, para aquellas donaciones cuyo objeto esté constituido por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad o cesión de capitales a terceros, por apreciarse afección de dichos elementos a la actividad económica. En concreto, se trata de determinar si determinadas inversiones financieras pueden considerarse elementos patrimoniales afectos a una actividad económica.

En el presente caso, la Inspección determinó que, la donación de las participaciones sociales en la parte que correspondían al saldo de una cuenta proveniente de activos no afectos no podía beneficiarse de la reducción comentada, en la medida que eran

ajenas a la actividad de la empresa -manufactura, compra y venta de prendas de vestir-. Sin embargo, tanto el TEAR de Aragón como el TEAC y, posteriormente, el TSJ, dan la razón al contribuyente, argumentando que cabe la posibilidad de probar la afectación de las inversiones financieras a la actividad económica de la empresa (el TEAC habla de la necesidad de disponer de elementos dinerarios con cierta liquidez para el desarrollo de la actividad empresarial).

En este sentido, a pesar de la literalidad de la LIRPF -a la que se remite la LIP- que establecía que, en ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a la actividad los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, el TS señala que hay que acudir a la interpretación teleológica o finalista de la norma y que, en este caso, el beneficio fiscal en la transmisión a título gratuito de la empresa familiar, no solo beneficia al donatario, sino también a la sociedad en su conjunto.

Por todo ello, el TS concluye que para aquellos supuestos en los que una donación *inter vivos* de una empresa familiar se encuentre constituida, en parte de su valor, por activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad tercera o de la cesión de capitales a terceros y, siempre que se acredite el requisito de afección o adscripción de dichos activos a los fines empresariales, mediante cualquier medio de prueba, será posible la aplicación de la reducción prevista en el art. 20.6 LISD.

**Sentencias de 21 y 27 de enero de 2022, dictadas por el Tribunal Supremo, en los recursos de casación número 6114/2019 y 1703/2021, respectivamente. El ITP constituye un "canon" a los efectos del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización) cuando grava la constitución de una concesión sobre el dominio público radioeléctrico al estar vinculado su hecho imponible a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias**

La Sentencia del TS 51/2022, de 21 de enero, y posteriormente, la Sentencia TS 77/2022, de 27 de enero, la cual se remite íntegramente a la primera, señalan que el ITP constituye un "canon" a los efectos del artículo 13 de la "Directiva autorización" pues su hecho imponible se encuentra vinculado a los derechos de uso de radiofrecuencias, ya que grava la constitución de una concesión sobre el dominio público radioeléctrico. Por consiguiente, considera que la Directiva se opone a este impuesto cuando esos derechos de uso se sujeten, además, a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico (la Tasa de espectro) al no cumplir, en su conjunto, los requisitos de su artículo 13, en particular, el carácter proporcionado de la contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias.

De este modo, el TS resuelve la controversia que se originó previa a la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2020 (Vodafone España), la cual alertó de que la armonización a nivel de la UE tiene una clara relevancia sobre los tributos nacionales cuando éstos inciden sobre aspectos de la competencia de aquella, Lo que ocurre en

este supuesto, donde el uso privativo del dominio público radioeléctrico requiere de una concesión administrativa, lo que conforma uno de los hechos imponibles del ITP.

Así pues, el TS señala que el ITP gira en torno a la manifestación de la capacidad económica que supone la concesión, pero no atiende a la optimización del uso del dominio público radioeléctrico. Es por ello que el Tribunal ha considerado que no tiene justificación, dado que, además, ya existe la denominada Tasa de espectro, que procura mantener ese equilibrio.

En materia de competencias, el alto Tribunal advierte que la recaudación por ITP cedida a las Comunidades Autónomas, no está dirigida a garantizar el uso óptimo de los recursos escasos ni al correcto funcionamiento del mercado interior, dado que, en materia de telecomunicaciones, la competencia debería corresponder al Estado.

Por último, el TS rechaza que se deba realizar un análisis a nivel nacional y señala que los objetivos de la Directiva Autorización son la creación de un mercado interior de comunicaciones electrónicas, la armonización y la simplificación de las normas y condiciones de autorización y la regulación de las cargas pecuniarias a imponer a las empresas del sector. Y es precisamente el ITP, lo que interfiere en la consecución de estos propósitos.

Finalmente, conviene señalar que la Sala no ha alcanzado esta decisión de modo unánime y que cuenta con dos votos particulares. El primero de ellos defiende que el ITP queda fuera del ámbito de aplicación del artículo 13 de la "Directiva autorización", por lo que, en su opinión, no contraviene el Derecho de la UE; mientras que el segundo admite que el ITP entra dentro del concepto de "canon" de la Directiva, pero considera, no obstante, que cumple sus requisitos y que no es desproporcionado a su finalidad.

**Sentencia de 27 de enero de 2022, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación número 678/2017. Sujeción al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos del autoconsumo de fueloil y fuel-gas utilizados en el proceso de fabricación de productos energéticos en la parte que corresponda a los productos no energéticos obtenidos en ese proceso cuando proporcionen un beneficio económico**

El objeto del recurso de Casación interpuesto consiste en determinar si se debe considerar sujeto o no sujeto al impuesto especial sobre hidrocarburos el autoconsumo de fueloil y fuel-gas utilizados en el proceso de fabricación de productos energéticos, en la parte que corresponda a los productos no energéticos obtenidos en ese proceso.

En aras de resolver el recurso, el TS acordó plantear cuestión prejudicial ante el TJUE mediante auto de fecha 27 de junio de 2018, recogiendo las razones que suscitaron las dudas necesitadas de aclaración, y donde se cuestiona si la modificación normativa del impuesto *"ha querido sacar del hecho imponible todo consumo que guarde alguna clase de relación con la producción de productos energéticos; esto es, tanto el que tiene lugar en una actividad productiva cuyo único resultado son productos energéticos, como el que se realiza para la producción de determinados productos energéticos en la que es inevitable obtener otra clase de productos (residuales)"*; formulándose la siguiente cuestión prejudicial: *"Si el artículo*

*21.3 de la Directiva 2003/96, de 27 de octubre debe ser interpretado en el sentido de que permite someter a gravamen, en el impuesto especial sobre los hidrocarburos, las operaciones de autoconsumo de productos energéticos, efectuadas en las instalaciones del productor, en la proporción en la que se obtengan productos no energéticos. O si, por el contrario, la finalidad de aquel precepto de excluir del gravamen la utilización de productos energéticos que se reputa necesaria para la obtención de los productos energéticos finales impide gravar ese mismo autoconsumo en la parte en la que el mismo conduzca a la obtención de otros productos no energéticos, incluso si tal obtención es residual y se produce de manera inevitable como consecuencia del propio proceso productivo".*

El TJUE declaró en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, Asunto C-44/19, que "El artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un establecimiento fabricante de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción consume productos energéticos que él mismo fabrica y, como consecuencia de ese proceso, obtiene igualmente, de manera inevitable, productos no energéticos que proporcionan un beneficio económico, la parte del consumo que conduce a la obtención de tales productos no energéticos no está comprendida en el supuesto de exclusión del hecho imponible del impuesto sobre los productos energéticos previsto en dicha disposición".

En consecuencia, el TS declara que, atendiendo a la cuestión prejudicial resuelta por sentencia del TJUE mencionada, está sujeto al impuesto especial sobre hidrocarburos el autoconsumo de fueloil y fuel-gas utilizados en el proceso de fabricación de productos energéticos, en la parte que corresponda a los productos no energéticos obtenidos en ese proceso siempre que proporcionen un beneficio económico.

**Sentencia de 9 de febrero de 2022, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación número 126/2019. Los actos de aplicación de una norma que es declarada inconstitucionalidad puedan configurar un supuesto de infracción manifiesta de la Ley, y entrar en juego la revocación de dicho acto a pesar de su firmeza**

En su sentencia dictada el 11 de mayo de 2017, el TC concluyó que, en supuestos en los que se ha producido una pérdida en el valor del suelo entre la fecha de compra y la de venta del inmueble, se debían declarar inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLRHL. En los casos enjuiciados por el TS en esta Sentencia, se analizan los casos de liquidaciones del IIVTNU correctamente notificadas que no se recurrieron en plazo, adquiriendo firmeza en vía administrativa. Frente a las alegaciones de la Abogacía del Estado y del Ayuntamiento recurrente, el TS concluye que las liquidaciones que hayan adquirido firmeza antes de la declaración de inconstitucionalidad son susceptibles de ser revocadas con base en los artículos 219 y 221.3 de la LGT.

Considera el TS que el interesado posee acción para solicitar el inicio del procedimiento de revocación, sin que pueda escudarse la Administración para no

iniciar y resolver sobre la revocación del acto firme el corresponderle la competencia exclusiva para iniciar de oficio el procedimiento de revocación. No obstante, aunque es posible que los actos de aplicación de una norma que es declarada inconstitucional puedan configurar un supuesto de infracción manifiesta de la Ley, y entrar en juego la revocación de dicho acto a pesar de su firmeza, en este caso no ocurre así, pues en el momento en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias en relación con la recta interpretación de la STC 59/2017, de 11 de mayo; por lo que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la Ley como manifiesta, por lo que no estamos ante el supuesto del art. 219.1 LGT de revocación por infracción manifiesta de la Ley.

**Sentencia de 12 de mayo de 2021, dictada por la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo número 206/2020. La sanción impuesta -artículo 170.Dos.4º LIVA- como consecuencia de la falta de consignación en la autoliquidación de las cuotas auto repercutidas vulnera el principio de proporcionalidad**

El procedimiento sancionador trae causa de otro de comprobación e investigación anterior en el que se constató la realización de una operación sujeta y exenta de IVA (compra de edificio situado en Madrid) que no se había declarado en su momento, y que terminó en un acta de conformidad con cuota a ingresar de 0 euros.

La Administración tributaria consideró que se había cometido una infracción del artículo 170.Dos.4º de la LIVA por no consignar en la autoliquidación el IVA auto repercutido en las operaciones de las que el sujeto pasivo era el destinatario. La sanción impuesta fue del 10% de la cuota correspondiente a las operaciones no consignadas.

La AN, aplicando al caso que nos ocupa los criterios jurisprudenciales del TJUE, considera que la sanción impuesta a la entidad recurrente vulnera el principio de proporcionalidad, por mucho que haya sido objeto de alguna minoración.

Si bien la Sala recuerda que está plenamente justificado que se puedan reprochar incorrecciones en las autoliquidaciones con el fin de prevenir el fraude, el principio de proporcionalidad se vulnera con la imposición de una sanción atendiendo a parámetros automáticos (sanción porcentual) sin tener en cuenta las circunstancias del caso, en el supuesto de autos: la ausencia de perjuicio económico, la existencia de una factura en la que consta la operación y el registro de la misma en el libro de facturas recibidas.

Conforme a lo anterior, la Sala anula la sanción.

**Sentencia de 15 de diciembre de 2021, dictada por la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo número 546/2019. Derecho de un fondo de inversión estadounidense a aplicar el mismo tipo de gravamen previsto en la norma interna para los fondos de inversión españoles, en lugar del gravamen previsto en el CDI para evitar la doble imposición EEUU - España**

El recurso contencioso-administrativo objeto de esta sentencia trae causa en la solicitud de devolución de retenciones presentada por un fondo de inversión residente fiscal en Estados Unidos. Las retenciones en cuestión le fueron practicadas a cuenta del IRNR sobre los dividendos obtenidos por el mencionado fondo como resultado de su inversión en acciones cotizadas españolas. Por aplicación del CDI firmado entre España y EE.UU. el porcentaje de retención aplicado sobre dichos dividendos fue del 15%. Considera el fondo estadounidense que la negativa de la Administración española a devolver el 14% de la retención soportada supone un trato discriminatorio contrario a la libre circulación de capitales establecido en el artículo 63 del TFUE, al comparar la tributación del 1% en el Impuesto sobre Sociedades que tendría que soportar un fondo de inversión residente fiscal en España por la obtención de dichos dividendos.

Cita la AN en su resolución dos sentencias del TS<sup>1</sup>, puestas de manifiesto por la propia Abogada del Estado, en las que se establecen los requisitos que deben cumplir los fondos de inversión extranjeros para que sus rendimientos accedan al mismo tratamiento que los fondos residentes en España o los fondos de la UE armonizados. En concreto, se refiere a los requisitos establecidos en la Directiva 2009/65/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, así como su precedente en la Directiva 85/611/CCE, del Consejo, de 20 de diciembre de 1985, para aquellos casos, como el que nos ocupa, anteriores a la entrada en vigor de la Directiva 2009/65. Además, señaló el TS la posibilidad de la Administración española de recabar información en base a las disposiciones del CDI, de cara a contrastar el cumplimiento de los requisitos por los cuales niega la devolución.

*“El derecho a la devolución se reconoce por el TS no sólo porque la Administración haya utilizado como elemento de comparación la normativa interna, sino, además, porque se ha ofrecido aquel elemento de prueba para acreditar la equivalencia del marco normativo”.*

Cabe mencionar que la Abogada del Estado en el escrito de contestación a la demanda se allanó en gran parte a las pretensiones de la recurrente, negando la procedencia de parte de las retenciones bajo el argumento de que no toda la cantidad reclamada fue justificada como retención efectivamente soportada por la entidad recurrente. Este último extremo fue desestimado por la AN, que acordó la devolución de la totalidad de la cantidad reclamada y la anulación de la resolución recurrida.

---

<sup>1</sup> El Tribunal Supremo mediante los recursos de casación 1344/2018 y 3023/2018, revocó en las sentencias de fechas 13 y 14 de noviembre de 2019 sendas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que habían desestimado los recursos planteados contra las reclamaciones económico-administrativas que habían confirmado los actos liquidatarios de denegación de devolución dictados por la Administración tributaria.

## **Sentencia de 9 de diciembre de 2021, dictada por la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo número 220/2018. Cuando el sujeto pasivo no llega a iniciar su actividad no significa que pierda su derecho a la devolución del IVA soportado**

La Sociedad A adquirió la cuota indivisa del 13% de siete fincas rústicas calificadas como suelo no urbanizable. En dicha operación, la Sociedad A renunció a la exención del IVA prevista en el artículo 20 de la LIVA por la entrega de las fincas rústicas en su condición de no edificables.

Así, la Sociedad A presentó autoliquidación del IVA en el ejercicio 2005 y se dedujó las cuotas soportadas en la adquisición, solicitando su devolución en la última autoliquidación del ejercicio. Posteriormente, en los ejercicios 2006 a 2012, la Sociedad A no declaró ninguna cuota de IVA devengado.

En el ejercicio 2013, la Sociedad A se liquidó y se repartió a los socios, entre los que se encuentra la Sociedad B (recurrente del presente procedimiento como entidad sucesora), una mitad indivisa sobre la treceava parte indivisa del pleno dominio de las fincas.

En el procedimiento inicial, la Inspección consideró que la Sociedad A no adquirió de forma efectiva la condición de empresario al no haber realizado actividad empresarial alguna. Como la Sociedad A no había declarado cuotas devengadas en ninguna de las autoliquidaciones presentadas desde su constitución hasta su disolución, la inspección señala que la única entrega de bienes que ha realizado la entidad ha sido en su disolución, en la cual la entidad realizó, a sus socios una entrega de bienes no sujeto al IVA derivada de la entrega de los terrenos.

Como consecuencia del procedimiento inicial, se incoó procedimiento sancionador por infracción del artículo 191 de la LGT, dado que la inspección entiende que se dejó de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación.

Por otro lado, el TEAC consideró que la Sociedad A sí tenía la condición de sujeto pasivo del IVA cuando adquirió los terrenos pero que la misma no tenía derecho a deducir las cuotas soportadas puesto que la entidad no tuvo actividad alguna ya que concluye que la única operación realizada por la entidad fue una operación sujeta y exenta del impuesto que no generaba derecho a deducir. Asimismo, se confirman los criterios por los que se impuso la sanción.

Por otro lado, la Sociedad B (como entidad sucesora) defiende que la Sociedad A sí que tenía la condición de sujeto pasivo y se opone a la regularización practicada.

La AN, basándose en jurisprudencia del TS y del TJUE y en la Sentencia dictada por la Sala de fecha 4 de noviembre de 2021 en el recurso 264/2018, determina que, aunque el contribuyente no llegó a iniciar su actividad económica de promoción inmobiliaria, no significa que pierda su derecho a la devolución del IVA soportado ya que, en otro caso, recaería sobre sus espaldas la carga tributaria del Impuesto que contravendría el principio de neutralidad que lo inspira.

De esta forma, la AN estima el recurso.

**Sentencia de 27 de diciembre de 2021, dictada por la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo número 234/2017 y Sentencia de 29 de diciembre de 2021, dictada en recurso contencioso administrativo número 235/2017. Las cesiones de uso de vehículos a empleados que no constituyan prestación onerosa de servicios se consideran no sujetas a IVA, no procediendo, por tanto, la imputación de IVA por parte de la Compañía. Cálculo de la prorrata en caso de operaciones de productos financieros “swaps”**

La AN estima en ambas sentencias dictadas en recurso contencioso-administrativo 234/2017 y 235/2017 respectivamente, de un lado, la cuestión relativa a la regularización relacionada con la cesión del uso de vehículos a determinados empleados y de otro, la regularización de las cuotas soportadas por aplicación del régimen de la prorrata en relación con operaciones de productos financieros “swaps”.

En lo referido a cesión de vehículos, la Inspección procedió a imputar a los empleados un uso totalmente privativo de los vehículos y a equiparar la cesión de éstos, a una prestación de servicios realizada a título oneroso por parte de la Compañía a los trabajadores, exigiendo en consecuencia a la Compañía el IVA que debería de haber repercutido a sus empleados.

Para dar respuesta a esta cuestión, la Sala parte de un primer análisis sobre el posible carácter oneroso de la cesión del uso de vehículos por parte de la Compañía a los empleados. Para ello, considera preciso traer a colación la STJUE de 20 de enero de 2021, que viene a resaltar que se entiende que estamos ante una prestación de servicios onerosa en el marco del IVA, cuando la cesión de uso del vehículo del empleador al trabajador se hace a cambio de un pago o contraprestación. Sin embargo, considera que dicha onerosidad no puede identificarse con la percepción de un salario por el desarrollo de un trabajo emanado de una relación laboral, sino que se exige una verdadera contraprestación del trabajador a la empresa por el uso del vehículo.

En segundo lugar, la Sala se remite a nuestra legislación doméstica. De un lado a la LIVA, en virtud de la cual, entre los supuestos de no sujeción recogidos en el artículo 7 se encuentran los trabajos realizados por un empleado en régimen de dependencia y ajenidad. A este respecto, trae a colación lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto de los Trabajadores según el cual se fija que el salario está constituido por la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena. Por lo tanto, a efectos laborales la cesión del uso del vehículo por el empresario al trabajador constituye una percepción económica de su salario en especie. Por último, precisa que conforme al artículo 17 de la LIRPF, tienen consideración de rendimientos del trabajo, junto a la retribución dineraria, las retribuciones en especie, siempre que estas se deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria.

En este contexto, se entiende que el contrato laboral entre empresario y trabajador constituye una relación no sujeta al IVA, y que el salario que percibe el empleado, ya sea en dinero o en especie, constituye un rendimiento del trabajo a los efectos del

IRPF, y no puede ser calificado como la retribución derivada de una prestación onerosa de servicios.

Este criterio supone una corrección de la doctrina de la DGT en la Consulta V3216-18, que rectificó la anterior Consulta V2450-18.

Por todo lo anterior, la Sala de la AN concluye que la cesión de los vehículos por parte de la Compañía a sus empleados no constituye una prestación onerosa de servicios, dada la falta de prueba de la contraprestación económica por la cesión a cargo de los trabajadores en los términos indicados. En consecuencia, no procede que la Administración Tributaria exija a la Compañía repercutir el IVA a sus trabajadores por esta cesión, en tanto que se trata de una operación no sujeta, la cual no tendrá incidencia en el cálculo de la prorrata.

En relación con estimación por parte de la Sala de la cuestión relativa a la prorrata, la Inspección vino a incluir incorrectamente en el denominador del cálculo de la regularización los resultados positivos de las operaciones con derivados financieros contratadas por la Compañía, minorando el porcentaje de IVA soportado deducible.

Se trata de un supuesto análogo al previamente resuelto por la sentencia del TS de 18 de mayo de 2020, en el que se discutía si debían integrarse en el cálculo de la regla de la prorrata del IVA, los ingresos procedentes de la suscripción por la sociedad de cabecera de derivados financieros a fin de cubrir riesgos de tipo de cambio o de tipo de interés. El TS vino a concluir que la contratación de derivados financieros no es actividad principal de la Compañía, sino que se trata de la adquisición de un producto con el propósito de asegurar el buen fin de las actividades por ella realizadas, entendiendo por tanto que no presta un servicio al contratar el producto derivado, sino que solo garantiza con tal suscripción la cobertura de ciertos riesgos que pueden comprometer el buen fin de las actividades que le son propias.

En virtud de lo anterior, la contratación de derivados financieros por parte de la Compañía no supone para ella la realización de operaciones sujetas a IVA y, por ello, no pueden formar parte del denominador de la prorrata.

**Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2021  
(00/04500/2019/00/00). El TEAC, en reiteración de criterio,  
determina que no procede prorratear el límite de un millón de  
euros establecido para compensar BINs en el periodo  
impositivo, sino que dicho límite se puede distribuir a  
conveniencia entre los distintos pagos fraccionados**

En el presente supuesto, el TEAC determina la Base Imponible sobre la que calcular el importe del pago fraccionado cuando existan BINs pendientes de compensación. Respecto del importe mínimo de un millón de euros de BINs que puede ser objeto de compensación se plantea si dicho importe debe prorratearse en función de la duración del periodo de liquidación o puede compensarse la totalidad del millón de euros en un pago fraccionado.

Esta cuestión ha sido previamente resuelta por el TEAC en su resolución del 24 de junio de 2021 (RG 5793/19) al determinar que no procede el prorrateo del límite de un millón de euros para el cálculo de los pagos fraccionados cuando el periodo impositivo tiene doce meses de duración, sino que se trata de un límite cuantitativo

establecido en el periodo impositivo que la entidad puede distribuir a su conveniencia entre los distintos pagos fraccionados.

Para establecer dicho criterio, el TEAC se basa en el artículo 23.1 de la LGT, el cual establece que *“La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal.”*, entendiendo así el Tribunal que la norma no obliga a realizar el prorrato.

Así pues, el TEAC considera que no se puede equiparar período impositivo con período de pago. De esta forma, el TEAC reitera el criterio manifestado en su resolución del 24 de junio de 2021 (RG 5793/19): existiendo un solo periodo impositivo, se debe entender que el millón de euros se fija como límite cuantitativo a compensar en dicho período pudiendo el contribuyente distribuirlo a su conveniencia entre los distintos pagos fraccionados a realizar a cuenta del Impuesto.

**Resolución del TEAC de 26 de enero de 2022 (nº recurso 00/01183/2020/00/00). El TEAC, siguiendo el criterio del TS, determina que la exención por AJD prevista en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios (“Ley 2/1994”) sólo se limita a la alteración de los tipos de interés, del plazo del préstamo, o de ambos. Habrá que atender a si el resto de las cláusulas reúnen los requisitos de sujeción**

El TEAC resuelve un recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Cataluña que confirmaba el Acuerdo de la Administración autonómica denegando la rectificación de la autoliquidación de AJD presentada por el contribuyente sobre la base de que la escritura de modificación hipotecaria incluía aspectos que excedían el ámbito de la exención prevista en el artículo 9 de la Ley 2/1994.

En su resolución, el TEAC hace referencia al criterio sentado por la sentencia del TS de 26 de febrero de 2020 para recordar que, si la novación modificativa de una hipoteca elevada a público incorpora más aspectos que la alteración del tipo de interés o del plazo del préstamo, o de ambas, (cláusulas que el artículo 9 de la Ley 2/1994 declara exentas de AJD), no se puede excluir la exención de forma automática. Bien al contrario, el TEAC señala que, en tales casos, habrá de constatarse si, en relación a las demás disposiciones modificativas del contrato hipotecario, distintas de las del tipo de interés y/o plazo, se cumplen o no las condiciones para quedar sujeto el documento notarial al gravamen variable de AJD, como son que el acto elevado a público sea inscribible y tenga por objeto cosa valiosa.

En definitiva, de acuerdo con el TEAC, cuando la escritura o acta notarial incorpore otras estipulaciones, además de la modificación del tipo de interés, el plazo del préstamo, o de ambas, habrá que estudiar en detalle *“las condiciones de inscribibilidad y de cosa valiosa para las restantes cláusulas novativas”* con el fin de determinar la tributación a efectos del gravamen variable de AJD de dichas estipulaciones adicionales.

**Resolución del TEAR de Murcia de 30 de septiembre de 2021 (30/07484/2019/00/00). El TEAR, considera aplicable la exención del artículo 4.Ocho Uno de la LIP a los activos afectos a una actividad que forman parte de una comunidad de bienes**

El TEAR resuelve una reclamación interpuesta contra la desestimación del recurso de reposición presentado contra una liquidación por el IP dictada por la AEAT. La cuestión principal radica en determinar si los bienes y derechos que forman parte del patrimonio de una comunidad de bienes (entidad sin personalidad jurídica) que realiza una actividad económica, forman parte del patrimonio de los comuneros de forma directa, en cuyo caso nos encontraríamos en el supuesto regulado en el artículo 4.Ocho.Uno de la LIP (exención de bienes y derechos afectos a una actividad) o bien de forma indirecta, en forma de titularidad sobre las participaciones de la comunidad de bienes (en cuyo caso estaríamos en el supuesto contemplado en el artículo 4.Ocho.Dos de dicha Ley).

Entiende el TEAR, al igual que la Inspección, que ser partícipe de una comunidad de bienes, como ente sin personalidad jurídica, supone que los bienes aportados a la misma, en proporción a la cuota de participación, deben ser excluidos de la tributación en el IP de la persona física, por estar exentos, si se cumplen las condiciones del artículo 4 Ocho primero y no segundo de la LIP, por ser más adecuada a la naturaleza de la figura de la comunidad de bienes, siendo así que en este caso concreto no se cumple el requisito de que constituya la principal fuente de renta, por lo que no cabe la exención.

**Sentencia de 20 de septiembre de 2021 dictada por el TSJ de Galicia, en el recurso contencioso administrativo número 15331/2020. Cuando el crédito ostentado por un socio frente a la entidad en concepto de dividendos pendientes de pago existe y es válido, debe incluirse en la base imponible del IP, sin perjuicio de que su reparto quede condicionado a un acuerdo societario**

La cuestión controvertida se centra en determinar si la existencia del crédito de un socio frente a la sociedad, por los dividendos pendientes de pago, debe incluirse en la base imponible del IP pese a tratarse de un crédito que su efectividad o realización se encuentra condicionada a un acuerdo societario. La cuestión se suscita a raíz de las liquidaciones derivadas de actas de disconformidad por el IP de los ejercicios 2011, 2012 y las sanciones tributarias derivadas.

La parte actora considera que el crédito no produce efecto alguno más allá de constituir una mera expectativa jurídica, por estar pendiente de cumplimiento, y por tanto no debe incluirse en la base imponible del IP. Añade además la actora que, a su juicio, se trata de un crédito incobrable, por carecer la sociedad que debe abonarlo de liquidez suficiente.

En vía civil, se había dictado sentencia favorable a la sociedad deudora, definiendo que mientras no exista un acuerdo societario, fijando plazo y forma de pago, la deuda no puede considerarse líquida, vencida y exigible, por lo que, en vía civil, el socio acreedor (sujeto pasivo del IP), no puede exigir el pago.

El TSJ de Galicia, en vía administrativa, considera que el derecho de crédito debe incluirse en la base imponible del IP, por no regular el art. 9 LIP excepción alguna sobre la disponibilidad o no del crédito existente.

En este sentido, el TSJ concluye que el reconocimiento de la deuda frente a los socios, por parte de la sociedad, obliga materialmente a esta última a su cumplimiento, por lo que el crédito existe y es válido, pese a que su cobro esté condicionado a concreción del momento y la forma en que debe hacerse efectivo, y, por lo tanto, su valor debe de incluirse en la base imponible del IP.

Por último, el TSJ determina que el valor del crédito ha de coincidir con el reclamado por la propia actora ante la Jurisdicción civil.

## Consultas DGT

### **Consulta de la DGT V2945-21, de 19 de noviembre de 2021. Cómputo de la participación indirecta en la aplicación de la exención de empresa familiar**

El consultante participa directamente en la sociedad QQI en un 98,24%, entidad en la que actúa como representante y administrador único. Asimismo, participa directamente en la sociedad STM en un 3,21% e indirectamente en un 42,21% - *debido a que la sociedad QQI es propietaria directa del 42,97% de STM-*, ocupando el cargo de consejero delegado. Se cuestiona si el consultante tiene derecho a la exención recogida en el art. 4.Ocho.Dos LIP por las participaciones en las dos entidades.

En este sentido, y de forma idéntica a la resolución de este Centro Directivo en la Consulta Vinculante V2374-21, se exige el cumplimiento necesario, en cada una de las entidades, de los requisitos previstos en el art. 4.Ocho.Dos LIP para poder considerar aplicable la exención.

Por una parte, respecto del requisito relativo a la participación mínima del sujeto pasivo en capital de la entidad -*i.e. 5% computado de forma individual o 20% computado de forma conjunta-*, la DGT afirma que únicamente debe computarse el

porcentaje de participación directa, lo que impide, por tanto, la aplicación de la exención por las participaciones en la entidad STM.

Por otra parte, respecto al requisito relacionado con el ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad y el cumplimiento del nivel de retribuciones exigidos por la Ley, la DGT descarta el cumplimiento de este requisito por la mera pertenencia al Consejo de Administración. Por lo tanto, tampoco será aplicable la exención por las participaciones en la entidad QQI.

La DGT concluye indicando que la exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno LIP, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial, minorados por el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

### **Consulta de la DGT V2997-21, de 2 de diciembre. Calificación de un fondo de inversión alemán abierto (FIA) a los efectos del IRNR y del IVA**

La consultante es un fondo de inversión alternativa de carácter abierto (FIA) constituido en Alemania.

El FIA carece de personalidad jurídica y su gestión se realiza por una entidad gestora. La entidad gestora ha adquirido bienes inmuebles en territorio español actuando en nombre propio, pero por cuenta del FIA. Ni el fondo ni la gestora disponen de local ni empleados en España.

Tanto el FIA como la gestora son contribuyentes del impuesto sobre sociedades en Alemania, si bien el FIA goza de exención de las rentas de fuente extranjera. A su vez, dichas rentas no son objeto de distribución automática a los partícipes, sin que se mantenga la misma calificación en el momento que se acuerde una futura distribución. Tanto la gestora como el FIA disponen de un certificado de residencia fiscal a los efectos del Convenio hispano germano.

Para la gestión de los arrendamientos, la gestora ha subcontratado a otra entidad alemana perteneciente al mismo Grupo; dicha entidad cuenta con una Sucursal en España con dos empleados con contrato laboral y a tiempo completo dedicados la gestión de inmuebles del grupo en diversos territorios. Dicha entidad no cuenta con poderes de representación ni de la gestora ni del FIA.

En primer término, la consulta analiza la calificación del FIA como una Entidad en Régimen de Atribución de Rentas.

Concluye la DGT únicamente a partir de los criterios de la Resolución de la DGT de 6 de febrero de 2020. Así, considera que el FIA no puede ser considerado como ERAR, al estar sus rentas sujetas al impuesto sobre sociedades en Alemania (aun exentas).

Por otro lado, señala que el FIA no realiza una actividad económica de arrendamiento de inmuebles al carecer de la necesaria organización de medios humanos y materiales y, por tanto, que no actúa a través de un EP a los efectos del IRNR en España.

De acuerdo con el CDI entre España y Alemania califica las rentas obtenidas por el FIA como rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles, por tanto, susceptibles de quedar sujetos a imposición en España.

La inexistencia de EP y la calificación de la renta supone una mayor complejidad práctica respecto de las obligaciones formales en los casos en los que existan numerosos arrendatarios.

En lo que se refiere al IVA, la contestación a la consulta señala que sería la gestora y no el FIA el sujeto pasivo del IVA en la medida que es dicha entidad quien efectúa las operaciones en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), con independencia de la relación existente con el FIA, pues se ignora a efectos del IVA la relación fiduciaria entre el FIA y la gestora.

La consulta repasa la doctrina y jurisprudencia respecto del concepto de EP en el IVA y contesta confirmado su cambio de criterio a partir de la Sentencia del TJUE de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium, Ltd. De esta forma, concluye que la gestora no tiene un EP a los efectos del IVA en España y, así, los arrendamientos de inmuebles en el TAI, cuyos titulares no disponen de medios y personal propios para gestionar dichos arrendamientos, no se entenderán realizados a través de un EP.

Por último, señala que las transferencias monetarias entre la gestora y el FIA no implican una prestación de servicios, ni una entrega de bienes ni suponen la contraprestación de una operación sujeta al IVA por lo que no forman parte del ámbito del IVA y no están sujetas al mismo.

**Consulta de la DGT V2998-21, de 2 de diciembre. La Sucursal en España de una Entidad en Régimen de Atribución de Rentas (ERAR) constituida en Alemania no tiene la consideración de EP al no desarrollar una actividad económica de arrendamiento de inmuebles**

La Consultante es una Sucursal en España de una GmbH &Co KG, sociedad comanditaria constituida en Alemania. Dicha entidad no está sujeta a tributación en Alemania y atribuye la renta recibida a efectos fiscales a su socio comanditario, un fondo de inversión especial abierto (FIA). Dicho FIA tampoco está sujeto a tributación en Alemania ya que las rentas se atribuyen a su vez a sus partícipes. Los partícipes del FIA son organismos de previsión social como, fondos de pensiones, que tampoco tributan en Alemania, sino que atribuyen sus rentas a sus pensionistas en forma de pago de la correspondiente pensión.

Los activos del FIA, se gestionan por una sociedad gestora de capital (KVG) alemana.

La Sucursal se dedica a la adquisición, administración y arrendamiento de bienes inmuebles en España, subcontratando los servicios a entidades especializadas al carecer de personal y recursos propios.

La contestación a la consulta parte de la hipótesis de que tanto la Consultante como el FIA son ERARs pues señala, la DGT, que no dispone de datos suficientes para concluir. A este respecto nada dice de los partícipes del FIA.

A su vez, concluye que en la medida que ni la Consultante ni el FIA ni sus partícipes están sujetos a tributación en Alemania, no tendrían acceso a los beneficios del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Alemania.

Señala que la consultante no realiza una actividad económica de arrendamiento de inmuebles al carecer de la necesaria organización de medios humanos y materiales y, por tanto, que no actúa a través de un EP a los efectos del IRNR en España.

Califica las rentas obtenidas por la Consultante como rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles, por tanto, susceptibles de quedar sujetos a imposición en España.

La inexistencia de EP y la calificación de la renta supone una mayor complejidad práctica.

Así, señala que las rentas generadas serán atribuidas a los miembros de la entidad Consultante (sin aclarar quién tiene la condición de contribuyente a los efectos del IRNR) conforme a las reglas del artículo 39 del texto refundido de la LIRNR, por lo que la base imponible se deberá determinar de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 24, lo que imposibilita la aplicación del régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.

Por último, respecto de las transferencias monetarias de la sucursal a la consultante señala que al entenderse que las rentas son obtenidas “sin establecimiento permanente”, no puede haber imposición complementaria (artículo 19 del texto refundido de la LIRNR).

### **Consulta de la DGT V3089-21, de 13 de diciembre. Calificación de una Sociedad Comanditaria Especial (SCSp) luxemburguesa como ERAR y tributación de la distribución de dividendos por parte de su entidad participada española**

La consultante es una sociedad limitada española que va a distribuir dividendos a una SCSp luxemburguesa.

De acuerdo con la contestación, la SCSp no tiene personalidad jurídica propia separada de la de sus socios, no es sujeto pasivo del IS luxemburgués y atribuye sus rentas a sus socios en el sentido que sus socios tributarán por las rentas que obtenga la SCSp en el momento y en la medida en que la SCSp las obtenga y por su mismo concepto y naturaleza.

A partir de la legislación en vigor, concluye la DGT es necesario analizar si la SCSp tiene naturaleza idéntica o análoga a las ERAR en España.

A continuación, señala la DGT las características básicas para que debe cumplir una entidad constituida en el extranjero para que pueda ser considerada en España como una ERAR atendiendo a los criterios fijados en la Resolución de 6 de febrero de 2020 de la DGT.

A la luz de los criterios de la Resolución, la DGT concluye que la SCSp tendría la consideración de ERAR.

Dada su condición de ERAR, la distribución de dividendos no estará sometida a imposición a nivel de la SCSp, sino en sede de sus socios (personas jurídicas residentes en EE.UU., Reino Unido, Bélgica, España y otros países de la Unión Europea), debiéndose atender a lo dispuesto en los CDIs correspondientes para determinar la tributación aplicable.

En ausencia de Convenio, deberá atenderse a lo regulado en el TRLIRNR, conforme al cual los socios de la SCSp luxemburguesa no residentes en territorio español tendrán la consideración de contribuyentes sin EP en España y tributarán por el IRNR.

Respecto a la obligación de retener, la consultante deberá aplicar para cada socio la exención o el tipo que le corresponda según la residencia fiscal y proporción de renta que corresponda a cada uno.

En ausencia de acreditación de la residencia y de la proporción de renta imputada por la que tributa, el tipo de retención será el previsto en el artículo 25 del LIRNR, sin tener en cuenta el lugar de residencia de los miembros de la sociedad ni las exenciones del artículo 14 del TRLIRNR.

En lo que se refiere a los socios personas jurídicas residentes en España, el TRLIRNR se remite a la LIRPF, concluyendo la DGT que dichos socios incorporarán la renta imputada conforme a las disposiciones previstas en la LIS.

**Consulta de la DGT V3112-21, de 14 de diciembre de 2021.  
Modificación de la letra a) del artículo 29.4 de la LIS, sobre  
requisitos de inversión mínima para determinar el número de  
accionistas que deben tener las sociedades de inversión de  
capital variable para poder tributar al 1% en IS**

La entidad consultante es una asociación de instituciones de inversión colectiva (en adelante "IICs") y fondos de pensiones.

La Ley 11/2021 ha modificado el artículo 29.4.a) de la LIS, estableciendo, con efectos desde el 1 de enero de 2022, requisitos de inversión mínima para determinar el número de accionistas que deben tener las sociedades de inversión de capital variable (en adelante "SICAVs") para poder tributar al tipo de gravamen del 1%. La modificación se acompaña de un régimen transitorio establecido mediante disposición transitoria cuadragésimo primera (en adelante "DT41") de la LIS, para las SICAVs que durante 2022 acuerden su disolución y liquidación.

Se plantean varias cuestiones relativas a la aplicación del régimen transitorio.

Primera. Momento en que finaliza el periodo establecido para que realicen todos los actos necesarios hasta su cancelación registral las SICAVs que acuerden su disolución y liquidación durante el año 2022.

Conforme al apartado 1 de la DT41, el plazo límite para realizar todos los actos y negocios jurídicos necesarios para liquidar la sociedad hasta su cancelación registral finaliza el 30 de junio de 2023.

Segunda. Momento en que finaliza el período para reinvertir el dinero o bienes que integran la cuota de liquidación de aquellos accionistas que deseen acogerse al régimen de diferimiento en su imposición personal.

De acuerdo con la letra c) del apartado 2 de la DT41, dicha reinversión deberá efectuarse antes del 31 de julio de 2023.

Tercera. Si la no integración en la imposición personal del accionista de la renta originada en la disolución con motivo de la liquidación de las SICAVs, condicionada a la reinversión en participaciones o acciones de las IICs, requiere el mantenimiento durante algún período de tiempo de estas últimas participaciones o acciones.

El apartado 2.c) de la DT41 no establece ninguna restricción temporal a la realización de un reembolso o transmisión posterior de las participaciones o acciones en las que se haya materializado la reinversión. En caso de producirse tal reinversión, ésta tendrá para el inversor los efectos tributarios que determine la normativa reguladora de su imposición personal sobre la renta, teniendo en cuenta que dichas participaciones o acciones conservan el valor y la fecha de adquisición que tuvieron para el inversor las acciones de la sociedad liquidada.

Cuarta. Si los accionistas contribuyentes del IRPF acogidos al régimen fiscal de reinversión pueden, posteriormente, aplicar el régimen de diferimiento por reinversión entre acciones o participaciones de IICs regulado en el artículo 94 de la LIRPF, en el reembolso o transmisión de las participaciones o acciones en las que se hubiera reinvertido la cuota de liquidación, sin otras condiciones que las requeridas en dicho artículo.

Dispone por último la DGT que en lo no previsto en la DT41 será de aplicación la regulación establecida con carácter general, concluyendo así que los inversores contribuyentes del IRPF podrán efectuar un reembolso o transmisión de las participaciones o acciones en las que se haya materializado la reinversión, aplicando el régimen de diferimiento, siempre que concurren todas las condiciones requeridas por el artículo 94 de la LIPRF.

### **Consulta de la DGT V3204-21, de 23 de diciembre de 2021. Aplicación de la limitación de la exención del artículo 21 LIS sobre las rentas distribuidas a los socios del art. 108 LIS y su obligación, o no, a practicar retención a cuenta del IS**

La entidad consultante realiza la actividad económica de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales, siendo sujeto pasivo del IS.

En primer lugar, la consultante se plantea si la limitación de la exención prevista en el artículo 21 de la LIS no alcanza la no sujeción establecida en el artículo 108 de dicha Ley.

A estos efectos, la DGT dispone que cuando los beneficios o participaciones en beneficios distribuidos a los socios no residentes en territorio español sin EP de una entidad acogida al régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros, con cargo a las rentas exentas a que se refiere el artículo 21 de la LIS que procedan de entidades no residentes en territorio español, recibirán el tratamiento establecido en el apartado 1.c) del art. 108 LIS, esto es, no se entenderán obtenidos en territorio español, sin que el impuesto satisfecho en aplicación de lo dispuesto en el art. 21.10 LIS (5%) por la renta de la que procede el beneficio distribuido obste a efectos de la aplicación del citado art. 108.1.c). Lo mismo cabe señalar en relación con las rentas a que se refiere el art. 108.2.b) de la LIS.

Por último, cuando los beneficios y rentas sean percibidos por contribuyentes del IS se aplicará, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 1.a) y 2.a) del artículo 108 de la LIS, el tratamiento previsto en la LIS que corresponda, por lo que si resulta de aplicación la exención regulada en el artículo 21 de la LIS, ésta deberá aplicarse en los términos establecidos en dicho artículo, esto es, reduciendo el importe de tales rentas en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

Por último, la consultante se plantea si, en los supuestos en los que proceda aplicar la reducción del 5% establecida en el apartado 10 del artículo 21 de la LIS, la entidad pagadora de los mismos debería practicar retención o no a cuenta del IS; y, en su caso, si dicha retención tuviese como base la totalidad del dividendo repartido o sólo el 5% que quedaría sujeto a tributación.

A estos efectos, la DGT señala que de conformidad con lo previsto en el art. 128.4 de la LIS, no existe obligación de retener respecto de los dividendos o participaciones en beneficios a los que se refiere el art. 21.1 por lo que, si se cumplen los requisitos de este artículo, los dividendos distribuidos no estarán sujetos a retención -tal y como ya estableció con anterioridad la V1154-21, de 29 de abril de 2021-.



## BOICAC

### **BOICAC Nº 128/2021 Consulta 1, sobre la procedencia del registro de un pasivo por impuesto diferido en cuentas consolidadas por la tributación por dividendos derivado de la limitación al 95% de la exención por dividendos y plusvalías establecida en el artículo 21 de la LIS**

La entidad consultante indica que, históricamente, se aprueba repartir un dividendo en el año n+1 entre las sociedades del grupo. En este sentido, se plantea si puede registrarse un pasivo por impuesto diferido en las cuentas consolidadas del beneficiario, aun cuando dicho reparto no ha sido aprobado por la junta general y cómo se tendría que determinar la cuantía. Plantea igualmente la entidad, si el pasivo por impuesto diferido a registrar en el supuesto de reparto a cuenta de una cantidad dentro del año n del dividendo que se aprobará en el año n+1, correspondería sólo a

la diferencia entre el dividendo que previsiblemente se aprobará y la cantidad a cuenta ya entregada.

Con el objetivo de resolver las cuestiones planteadas, el ICAC hace especial referencia a los artículos 13 y 16 de la RICAC (Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios) para determinar, por un lado, que la base fiscal de un activo o pasivo es la valoración fiscal o el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal y por otro, viene a aclarar que, siempre que exista diferencia entre el valor contable consolidado y la base fiscal de una inversión que pueda tener incidencia en la carga tributaria futura, surgirá una diferencia temporaria imponible.

Del mismo modo, para analizar el reconocimiento de las diferencias temporarias, el ICAC invoca el apartado 4 del mencionado artículo 16 de la RICAC, que establece que “*4. Las diferencias temporarias reguladas en este artículo no se reconocerán en los siguientes supuestos: a) En el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible. b) En el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible o no sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente*”.

Con base en lo anterior, y ante una propuesta de aplicación de resultado sin previa aprobación por la junta general como la descrita en el objeto de consulta, el ICAC concluye que, siempre que exista diferencia entre el valor contable consolidado y la base fiscal de la inversión que pueda tener incidencia en la carga tributaria futura y no se cumplan los supuestos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la RICAC que implicarían el no reconocimiento de la diferencia temporaria, el beneficiario deberá registrar el correspondiente pasivo por impuesto diferido.

Finalmente, el ICAC indica que si se entrega una cantidad a cuenta dentro del año n del dividendo que se aprobará en el año n+1, el pasivo diferido a registrar correspondería sólo a la diferencia entre el dividendo que previsiblemente se aprobará y la cantidad a cuenta ya entregada.

## Novedades fiscales de otras jurisdicciones



### **Italia publica la Ley de Presupuestos para el 2022**

El 30 de diciembre de 2021, el Gobierno italiano promulgó la Ley Nº 234 (Ley de Presupuestos), la cual fue publicada el día siguiente en el Boletín Oficial. La Ley de Presupuestos entró en vigor el 1 de enero de 2022 e introdujo numerosas modificaciones a las normas fiscales italianas.

La Ley introduce, entre otras medidas, cambios en el régimen de *patent box*, incrementándose del 90% al 110% la deducción de gastos de I+D elegibles; reglas para el aumento de la base fiscal en la valoración de fondos de comercio y marcas, aumento y extensión de los créditos fiscales para nuevas inversiones e inversiones en activos tangibles de alta tecnología; posibilidad de suspensión de la depreciación contable durante el período 2021; y un aumento en los límites de aplicación de créditos fiscales pendientes de compensación, entre otros.

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

### **Suiza planea implementar la tributación mínima a las grandes multinacionales a partir de 2024**

En su sesión del 12 de enero de 2022, el Consejo Federal Suizo aprobó los elementos materiales y de procedimiento básicos para una pronta implementación nacional de las normas de tributación mínima del 15% acordadas por las jurisdicciones del Marco Inclusivo de la OCDE en el marco de BEPS 2.0.

Debido al ambicioso calendario de implementación propuesto por la OCDE, Suiza tiene previsto introducir estas normas mediante una enmienda constitucional, lo que requerirá una votación popular que se espera tenga lugar en junio de 2023. Después de la votación, el Consejo Federal emitiría una ordenanza temporal para aplicar las nuevas normas, que entrarían en vigor a partir del 1 de enero de 2024. A continuación, el desarrollo normativo seguiría el proceso legislativo ordinario. Este enfoque “inusual” tiene como objetivo garantizar su oportuna aplicación y proporcionar seguridad jurídica a las respectivas empresas.

Suiza ha decidido que solo implementará el tipo mínimo del 15% para las multinacionales suizas que estén dentro del alcance del Pilar 2 (i.e. de conformidad con la propuesta de la OCDE, el tipo mínimo sólo aplicará a las grandes multinacionales cuyo INCN sea superior a 750M de EUR). Entre las medidas estudiadas para reducir el impacto fiscal (de momento, el tipo de gravamen nominal en la mayoría de los cantones es inferior al 15%), se plantea la eliminación del gravamen a la emisión de acciones y cambios al régimen de retenciones.

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

### **El Gobierno indio publica una interpretación restrictiva de la cláusula de la nación más favorecida**

El 3 de febrero de 2022, el Gobierno indio publicó una Circular aclarando su posición respecto a la aplicación de la cláusula de la nación más favorecida (CNMF), incluida en varios de los CDI suscritos por India. Esta posición se aleja de las interpretaciones mantenidas hasta ahora por los tribunales indios.

Según dicha Circular, la CNMF podrá ser invocada en el marco de un CDI firmado entre India y otro estado (segundo estado), siempre que las condiciones más favorables que se pretenden invocar de un CDI entre India y un tercer estado (tercer estado) cumplan las siguientes condiciones: (i) el CDI entre India y el tercer estado haya sido firmado o haya entrado en vigor con posterioridad a la firma o entrada en vigor del CDI de India con el segundo estado; (ii) el tercer estado sea miembro de la OCDE en el momento de la firma del CDI con India; (iii) los derechos de imposición de India se vean limitados por el CDI entre India y el tercer estado; e (iv) India haya emitido una notificación separada, de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta, para trasladar las condiciones más favorables del CDI con el tercer estado al CDI con el segundo estado.

La Circular no afecta a los contribuyentes que previamente hayan recibido una decisión favorable emitida por cualquier tribunal sobre la aplicación de la CNMF.

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

## ABREVIATURAS

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>BEPS</b>	Base Erosion and Profit Shifting
<b>BIN</b>	Base imponible negativa
<b>BOICAC</b>	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>CbCR</b>	Country-by-Country Reporting
<b>CDI</b>	Convenio para evitar la Doble Imposición
<b>CE</b>	Comisión Europea
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>DOUE</b>	Diario Oficial de la Unión Europea
<b>EP</b>	Establecimiento Permanente
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>IDSD</b>	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
<b>IRNR</b>	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IP</b>	Impuesto sobre el Patrimonio
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ISD</b>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>IIVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<b>ITF</b>	Impuesto sobre las Transacciones Financieras
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria
<b>LIDSD</b>	Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
<b>LIRPF</b>	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>LIP</b>	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
<b>LIS</b>	Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades
<b>LISD</b>	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>MC</b>	Modelo de Convenio
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
<b>RIS</b>	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
<b>SOCIMI</b>	Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TGUE</b>	Tribunal General de la Unión Europea
<b>TFUE</b>	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TRLIRNR</b>	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
<b>TRLIS</b>	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	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**

Fernando de Vicente  
Javier Seijo  
Jose Gabriel Martínez  
Jorge Bartzarrica  
Juan Carpizo  
Juan Cobo de Guzman  
Maria Teresa González  
Maximino Linares  
Nuria Redondo  
Ricardo Egea  
Rufino De La Rosa  
Víctor Gómez

[fernando.de.vicente@es.ey.com](mailto:fernando.de.vicente@es.ey.com)  
[javier.sejoperez@es.ey.com](mailto:javier.sejoperez@es.ey.com)  
[josegabriel.martinezpanos@es.ey.com](mailto:josegabriel.martinezpanos@es.ey.com)  
[jorge.baztarrica@es.ey.com](mailto:jorge.baztarrica@es.ey.com)  
[juan.carpizobergareche@es.ey.com](mailto:juan.carpizobergareche@es.ey.com)  
[juanangel.cobodeguzmanpison@es.ey.com](mailto:juanangel.cobodeguzmanpison@es.ey.com)  
[mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com](mailto:mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com)  
[maximino.linaresgil@es.ey.com](mailto:maximino.linaresgil@es.ey.com)  
[nuria.redondomartinez@es.ey.com](mailto:nuria.redondomartinez@es.ey.com)  
[ricardo.egeazerolo@es.ey.com](mailto:ricardo.egeazerolo@es.ey.com)  
[rufino.delarosa@es.ey.com](mailto:rufino.delarosa@es.ey.com)  
[victor.gomezdelacruz@es.ey.com](mailto:victor.gomezdelacruz@es.ey.com)

**EY Abogados, Barcelona**

Antoni Murt  
Gorka Crespo

[anton.murtprats@es.ey.com](mailto:anton.murtprats@es.ey.com)  
[jorge.crespocarrasco@es.ey.com](mailto:jorge.crespocarrasco@es.ey.com)

**EY Abogados, Bilbao**

Pablo Sanz Gutierrez  
Macarena De Abiega

[pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com](mailto:pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com)  
[macarenade.abiegavaldivieso@es.ey.com](mailto:macarenade.abiegavaldivieso@es.ey.com)

**EY Abogados, Canarias**

Julio Méndez

[julio.mendezcalderin@es.ey.com](mailto:julio.mendezcalderin@es.ey.com)

**EY Abogados, Valencia**

Miguel Vicente Guillem

[miguel.guillemvilella@es.ey.com](mailto:miguel.guillemvilella@es.ey.com)**EY Abogados, Andalucía**

Alberto García

[alberto.garcia.valera@es.ey.com](mailto:alberto.garcia.valera@es.ey.com)**EY Abogados, Pamplona**

Maite Yoldi

[maite.yoldielcid@es.ey.com](mailto:maite.yoldielcid@es.ey.com)**EY Abogados, Zaragoza**

Jorge Izquierdo

[jorge.izquierdomillan@es.ey.com](mailto:jorge.izquierdomillan@es.ey.com)**EY Abogados, Galicia**

Marta Fernández

[marta.fernandez.curras@es.ey.com](mailto:marta.fernandez.curras@es.ey.com)

Marcos Piñeiro

[marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com](mailto:marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com)**Responsables del equipo de Tributación Internacional y Transacciones****EY Abogados, Madrid**

Anil Bharwani

[anil.bharwani.alwani@es.ey.com](mailto:anil.bharwani.alwani@es.ey.com)

Castor Garate

[castor.garatemutiloa@es.ey.com](mailto:castor.garatemutiloa@es.ey.com)

Elena Sanchez

[elena.sanchez.llorente@es.ey.com](mailto:elena.sanchez.llorente@es.ey.com)

Iñigo Alonso

[inigo.alonsosalcedo@es.ey.com](mailto:inigo.alonsosalcedo@es.ey.com)

Javier Montes

[javier.montesurdin@es.ey.com](mailto:javier.montesurdin@es.ey.com)

Jose Antonio García

[jose.antonio.garcia.banuelos@es.ey.com](mailto:jose.antonio.garcia.banuelos@es.ey.com)

Manuel Paz

[manuel.pazfiqueiras@es.ey.com](mailto:manuel.pazfiqueiras@es.ey.com)

Marcos Pérez

[marcos.perezrodriguez@es.ey.com](mailto:marcos.perezrodriguez@es.ey.com)

Ramón Palacín

[ramon.palacinsotillos@es.ey.com](mailto:ramon.palacinsotillos@es.ey.com)

Rocío Reyero

[ocio.reyerofolgado@es.ey.com](mailto:ocio.reyerofolgado@es.ey.com)

Sonia Díaz

[sonia.diazperez@es.ey.com](mailto:sonia.diazperez@es.ey.com)**EY Abogados, Barcelona**

José María Remacha

[jose.maría.remacha1@es.ey.com](mailto:jose.maría.remacha1@es.ey.com)

Josep Camí

[josep.camicasals@es.ey.com](mailto:josep.camicasals@es.ey.com)**Responsables del equipo de Tributación Financiera****EY Abogados, Madrid**

Araceli Sáenz de Navarrete

[araceli.saenzdenavarretecrespo@es.ey.com](mailto:araceli.saenzdenavarretecrespo@es.ey.com)

Pablo Ulecia

[pablo.ulecia.rubio@es.ey.com](mailto:pablo.ulecia.rubio@es.ey.com)

Vicente Durán

[vicente.duranrodriguez@es.ey.com](mailto:vicente.duranrodriguez@es.ey.com)**EY Abogados, Barcelona**

Patricia Miralles

[patricia.miralles.majo@es.ey.com](mailto:patricia.miralles.majo@es.ey.com)**Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal****EY Abogados, Madrid**

Francisco Javier Gonzalo

[franciscojavier.gonzalogarcia@es.ey.com](mailto:franciscojavier.gonzalogarcia@es.ey.com)

Teresa Cordon

[teresa.cordonperalta@es.ey.com](mailto: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](http://ey.com).

© 2022 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](http://ey.com/es)

Twitter: [@EY\\_Spain](#)

Linkedin: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)