

# Boletín de Actualización Fiscal

Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de enero de 2021, asunto C 288/19. La normativa alemana cuestiona la cesión de medios de transporte a empleados sin contraprestación.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021, dictada en el recurso de casación número 5086/2018. El TS confirma que los fondos de pensiones no comunitarios pueden solicitar la devolución de las retenciones soportadas sobre los dividendos recibidos de sus inversiones en España.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021, dictada en el recurso de casación número 3071/2019. El TS considera fiscalmente deducibles los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas bajo el TRLIS y restringe la interpretación del artículo 15 LIS sobre gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Consulta de la DGT V3529-20 de 10 de diciembre de 2020. Plan de remuneración a empleados con opciones sobre acciones por parte de la matriz extranjera.

## I. Propuestas normativas y Legislación

### Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021

En el BOE de 1 de febrero de 2021, se han publicado las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

Estas directrices continúan con las líneas marcadas en el Plan estratégico 2020-2023 de la Agencia Tributaria, mediante el cual se busca reforzar las actividades de información y asistencia, el fomento de las nuevas tecnologías y un mayor acento en el estímulo del cumplimiento voluntario. En este sentido, a través de la citada resolución, se apuesta por fomentar los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias y el análisis de los informes de transparencia.

Para información más detallada, nos remitimos a la alerta informativa publicada por [EY](#).

### Resolución de 18 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, por la que se definen el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencias a través de entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria encomendada a la AEAT

Se publica en el BOE del 4 de febrero de 2021 la mencionada Resolución de la Dirección General de la AEAT, que tiene por objeto establecer el procedimiento y las condiciones para la realización de pagos mediante transferencia bancaria a cuentas abiertas en las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria estatal de determinadas deudas que, conforme a la normativa vigente en cada momento, sean susceptibles de ingreso telemático a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria.

Dicho procedimiento únicamente podrá utilizarse por aquellos obligados al pago que opten por realizar el ingreso de forma no presencial y no dispongan de

cuenta de su titularidad en ninguna entidad colaboradora de la Agencia Tributaria y, en particular, cuando este tipo de pagos se pretenda efectuar desde el extranjero.

Esta resolución será aplicable a las operaciones de pago correspondientes a las deudas resultantes de autoliquidaciones susceptibles de presentación telemática con “reconocimiento de deuda”, siempre que el devengo de estas corresponda al ejercicio 2019 o posteriores. Para efectuar el pago de autoliquidaciones mediante transferencia según el procedimiento establecido en esta resolución, será requisito previo e imprescindible la presentación telemática de la autoliquidación haciendo uso de la forma de pago “Reconocimiento de deuda y pago mediante transferencia” a través de la Sede electrónica de Agencia Tributaria.

Esta Resolución será aplicable desde el día 15 de marzo de 2021.

### Real Decreto-Ley 2/2021, de 26 de enero, de refuerzo y consolidación de medidas sociales en defensa del empleo

Publicado en el BOE del 27 de enero de 2021, el mencionado Real Decreto-Ley prorroga los efectos contenidos en el artículo 4 del Real Decreto-ley 30/2020 29 de septiembre, de medidas sociales en defensa del empleo, que a su vez ampliaba los efectos incluidos en el artículo 5 del Real Decreto-Ley 24/2020, de 26 de junio, de medidas sociales de reactivación del empleo y protección del trabajo autónomo y de competitividad del sector industrial.

A efectos recordatorios, las medidas que se contenían en los mencionados Real Decreto-Ley, y que se verían ampliadas, serían:

- ▶ En relación con la transparencia fiscal, no podrán acogerse a los ERTES por fuerza mayor y por causas económicas, técnicas, organizativas y de producción las empresas y entidades que tengan su domicilio fiscal en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- ▶ En lo que respecta a los dividendos, las sociedades mercantiles u otras personas jurídicas que se acojan a los ERTES por fuerza mayor y por

causas económicas, técnicas, organizativas y de producción y que utilicen los recursos públicos destinados a los mismos, no podrán proceder al reparto de dividendos correspondientes al ejercicio fiscal en que se apliquen, excepto si abonan previamente el importe correspondiente a la exoneración aplicada a las cuotas de la Seguridad Social y renuncian a ella.

- ▶ Además, no se tendrá en cuenta el ejercicio en el que la sociedad no distribuya dividendos, a los efectos del ejercicio del derecho de separación de los socios previsto en el apartado 1 del artículo 348 bis del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (Derecho de separación de los socios).
- ▶ Excepción relativa a la limitación a repartir dividendos, no siendo de aplicación para aquellas entidades que tuvieran menos de cincuenta personas trabajadoras, o asimiladas a las mismas, en situación de alta en la Seguridad Social a fecha de 29 de febrero de 2020.

### Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) 389/2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, por lo que se refiere al contenido de los registros electrónicos

El pasado 26 de enero de 2021, se publicó la presente Propuesta de Reglamento del Consejo cuyo objetivo es establecer la información que debe consignarse en los registros electrónicos de los Estados miembros en lo que respecta a las certificaciones temporales otorgadas a los expedidores y destinatarios certificados que envíen o reciban productos sujetos a impuestos especiales de forma ocasional.

Actualmente, y en virtud de la Directiva 2020/262 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, existe la posibilidad de que los Estados miembros concedan a todos los expedidores o destinatarios certificados que envíen o reciban productos sujetos a impuestos especiales de forma ocasional, una certificación temporal limitada a una

cantidad determinada de productos sujetos a impuestos especiales.

Así, a fin de permitir el correcto funcionamiento del sistema informatizado garantizando el almacenamiento de datos completos, actualizados y exactos, el Consejo considera necesario introducir dentro del ámbito de aplicación del artículo 19 del Reglamento (UE) n.º 389/2012 el contenido mínimo que los Estados miembros deben consignar en los registros de la base de datos electrónica en relación con los expedidores certificados y los destinatarios certificados que trasladen productos sujetos a impuestos especiales solo de manera ocasional, en los siguientes términos:

- ▶ Cantidad de mercancías.
- ▶ Identidad del agente económico al final de la circulación de las mercancías.
- ▶ Duración que tendrá la certificación temporal otorgada por el Estado miembro.

Finalmente, si dicha Propuesta es adoptada, las nuevas normas empezarán a ser aplicadas a partir del 13 de febrero de 2023.

## II. TJUE

### Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de enero de 2021, asunto C 288/19. La normativa alemana cuestiona la cesión de medios de transporte a empleados sin contraprestación

En el asunto C-288/19, el TJUE resuelve la cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht des Saarlandes (Tribunal de lo Tributario del estado federado de Sarre) que pregunta, si la determinación del lugar de prestación de servicios debe diferenciar la cesión de un vehículo de empresa de un sujeto pasivo a un miembro de su personal si se hace a título gratuito.

La regulación del Impuesto sobre Sociedades alemán asimilaba la cesión gratuita a la onerosa a efectos de la determinación del lugar de prestación de servicios, entendiéndose ambas realizadas en el lugar en el que el empresario ejerza su actividad empresarial.

El TJUE señala que se debe diferenciar para determinar el lugar de prestación del servicio de arrendamiento a corto plazo de un medio de transporte, (i), si se trata de una prestación de servicios a título oneroso y ese empleado dispone permanentemente del derecho a usar ese vehículo para fines privados y a excluir de él a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado de más de 30 días, se entiende realizado en el lugar en el que el destinatario esté establecido o domiciliado o resida habitualmente y, (ii) si esa operación no constituye una prestación de servicios a título oneroso, se entiende realizada donde se ponga efectivamente a disposición del destinatario.

### III. Tribunales Nacionales

#### **Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021, dictada en el recurso de casación número 5086/2018. El TS confirma que los fondos de pensiones no comunitarios pueden solicitar la devolución de las retenciones soportadas sobre los dividendos recibidos de sus inversiones en España**

El caso enjuiciado trata sobre la solicitud de la devolución de retenciones practicadas a cuenta del IRNR, fijadas en un 15% en virtud del CDI entre España y Canadá, sobre los dividendos percibidos por un fondo de pensiones canadiense en el ejercicio 2008.

El TS, al igual que hizo en las recientes sentencias de 17 y 22 de diciembre de 2020 (para más información nos remitimos a la alerta publicada por [EY](#)), examina la cuestión controvertida remitiéndose íntegramente a la Sentencia de 13 de noviembre de 2019 (recurso de casación número 3023/2018, liderado por EY Abogados), dictada por la misma sala (caso Delaware) en relación con un fondo de inversión americano (*US Regulated Investment Company*).

Destaca el Tribunal que, el hecho de que ni la naturaleza de la entidad recurrente en la presente sentencia -fondo de pensiones- ni su país de residencia -Canadá- son circunstancias análogas al supuesto de hecho contemplado por la resolución del 13 de noviembre de 2019, no impide aplicar al presente caso dicha

jurisprudencia, en la medida en que:

- ▶ El objeto de la actividad queda igualmente comprendido en el ámbito de los artículos 63 y 65 TFUE y de la jurisprudencia comunitaria; y
- ▶ el CDI con Canadá es idéntico, en su artículo 26, al artículo 27 del CDI con EE.UU.

El Alto Tribunal confirma así la vulneración denunciada al considerar que la diferencia de trato fiscal por razón de la residencia no se encuentra justificada, y dispone que los mecanismos de intercambio de información regulados en el artículo 26 del CDI firmado entre España y Canadá son suficientes para permitir a la Administración tributaria española determinar la equivalencia de los fondos de pensiones canadienses con los fondos de pensiones nacionales, conforme a lo regulado en el Texto Refundido de la Ley de Planes y Fondos de Pensiones.

El TS destaca que, a pesar de que la sentencia impugnada considera que no se ha acreditado que el fondo de pensiones se encuentra en una idéntica situación que los fondos de pensiones residentes en España y cumple los mismos requisitos y participa de la misma naturaleza de estos, el TSJ de Madrid no discute la validez de la documentación aportada por el fondo de pensiones con respecto al funcionamiento y estructura de los planes y fondos de pensiones de Canadá y a las normas reguladoras del fondo y que incorpora una certificación que se exige, a tal efecto, desde el año 2011, a los fondos de pensiones UE y del EEE. La orden que regula esta certificación no contemplaba la aportación de esta documentación para la acreditación de la equivalencia, ya que dicha acreditación de exige como resultado de la modificación introducida en el artículo 14 del TRLIRNR por la Ley 2/2010.

**Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021, dictada en el recurso de revisión número 5352/2019. El TS declara la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una**

## especie de bien abstracto, común o genérico

El TS aprecia interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el sentido de aclarar, matizar, reforzar o corregir la doctrina ya establecida sobre la exigencia de que el perito visite el inmueble que es objeto de valoración, y además, precisar en qué supuestos se encontraría justificado y no perjudicaría la correcta motivación de la valoración administrativa de un inmueble que el perito de la Administración no visitase el mismo para individualizar la valoración realizada.

La resolución recurrida considera que no es preceptivo que el perito de la Administración visite el bien inmueble para obtener la valoración del mismo, pues esta solo lo sería cuando se trate de bienes singulares, o bien de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas, según lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007 que aprueba 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.

Frente a la misma, el Alto Tribunal considera que es constante y reiterada la doctrina del Tribunal en relación con la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, en el caso de inmuebles, mediante su visita.

Tratando referencia jurisprudencial anterior, el TS estima que los dictámenes emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos, razonamientos y justificación necesaria, para que los interesados puedan conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto, y que lo contrario limita el derecho de defensa de los interesados.

Se rechaza también por el Tribunal que ese defecto de motivación del dictamen pueda quedar subsanado por el hecho de que la recurrente no haya solicitado ni durante la tramitación en vía administrativa, ni

durante el proceso judicial tramitado, su aportación o puesta de manifiesto.

El Tribunal, a la vista de la doctrina jurisprudencial procedente analizada, ratifica la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

Adicionalmente, considera, para los casos concretos de no reconocimiento de modo personal y directo del inmueble, lo siguiente: (i) que en caso de no llevarse a cabo la obligada visita al inmueble, esta ha de justificarse individualmente y caso por caso, de forma racional y suficiente; (ii) que el uso de valores de venta de inmuebles semejantes requiere identificación exacta y aportación de documentos públicos que reflejen los mismos; (iii) cuando el contribuyente se acoge, en su autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración, la necesidad de una prueba pericial correctora ha de ser objeto, si cabe, de una mayor motivación, que incluya datos precisos sobre el error del contribuyente al aplicar tales valores de referencia.

## Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021, dictada en el recurso de casación número 3071/2019. El TS considera fiscalmente deducibles los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas bajo el TRLIS y restringe la interpretación del artículo 15 LIS sobre gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

En la referida sentencia del TS confirma la deducibilidad en el IS de los intereses de demora derivados de liquidaciones dictadas por la Administración tributaria en un supuesto de hecho en que resultaba de aplicación el artículo 14 del TRLIS. Para ello, se basa en los siguientes argumentos:

- ▶ Los intereses de demora tienen una función compensadora y carácter indemnizatorio. Por

tanto, no tienen naturaleza sancionadora (lo que les excluye de la letra c) del art. 14 TRLIS).

- ▶ Tampoco son donativos o liberalidades puesto que no concurre «*animus donandi*» o de voluntariedad; al contrario, su pago es impuesto por el ordenamiento jurídico, tiene carácter *ex lege*.
- ▶ El carácter financiero del interés de demora tributario se sostiene en el apartado 2 de la norma novena de la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC y en la Resolución de 9 de febrero de 2016 de ese mismo Instituto, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.
- ▶ Los intereses de demora están correlacionados con los ingresos; están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial.
- ▶ Los intereses suspensivos tienen también carácter indemnizatorio y se asimilan a los intereses de demora en general.
- ▶ La deducción de los gastos controvertidos está sometida a los límites establecidos en el artículo 20 TRLIS (artículo 16 actual LIS).

La relevancia del pronunciamiento va más allá de la interpretación del artículo 14 del TRLIS ya que a modo de *obiter dicta* desliza importantes comentarios en relación con la correcta intelección de la letra f) del artículo 15 de la LIS, actualmente vigente. En concreto, aboga por una interpretación restrictiva de dicho precepto con profundas consecuencias, por ejemplo, sobre la deducibilidad de las retribuciones de los administradores.

Para mayor información al respecto, puede consultarse la alerta específica elaborada por [EY](#).

**Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de noviembre de 2020, dictada en el recurso contencioso administrativo número 25/2015. La AN confirma el derecho a percibir los intereses de demora devengados por las cantidades a devolver de ingresos indebidos por retenciones en concepto de IRNR desde la fecha en que se produjo su ingreso, hasta la fecha en que efectivamente se proceda a su efectivo pago**

Antes de entrar en el fondo del asunto y analizar la cuestión debatida, resulta conveniente repasar una serie de antecedentes de hecho claves para comprender el devenir del fallo de esta sentencia:

- ▶ La entidad es una representante de un fondo de pensiones del Reino Unido organizado mediante un plan de pensiones denominado *Railways Pension Scheme*, exento del Impuesto sobre la Renta y las ganancias de capital en el Reino Unido, en relación con las inversiones realizadas para los fines de los planes de pensiones.
- ▶ Las actividades que realiza el fondo de pensiones están en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.
- ▶ La entidad invirtió en acciones de sociedades cotizadas residentes en España. Durante los ejercicios 2002 a 2006 soportó retenciones a cuenta del IRNR del 15% y del 18% en los dividendos recibidos, por lo que ha soportado una carga tributaria en España muy superior a la que soporta un fondo de pensiones de los regulados en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones, que tributa por el Impuesto sobre Sociedades español a un tipo impositivo del 0%. Estos ejercicios son previos a la modificación de la LIRNR, precisamente por su disconformidad con el Derecho de la Unión Europea-, a través de Ley 2/2010, que introduce la exención para fondos europeos comparables (artículo 14.1.k) LIRNR).

- ▶ La entidad consideró que esta mayor carga tributaria supone una vulneración del principio comunitario de no discriminación por razón de residencia del artículo 25 del Convenio de Doble Imposición Hispano Británico y por razón de nacionalidad del artículo 12 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, de 25 de marzo de 1957 y de libre circulación de capitales (artículo 56 Tratado CE). Por tanto, solicitó la devolución de estas cantidades que le habían sido indebidamente retenidas. Asimismo, se solicitó que se practicara la liquidación de intereses de demora, desde el momento en que dichas cantidades fueron ingresadas indebidamente hasta que se realice efectivamente la devolución.

Ante esta situación, la Administración tributaria denegó la solicitud de devolución, y la entidad interpuso reclamación económica administrativa. El TEAC, mediante resoluciones de fecha 25 de octubre de 2012, acordó en única instancia su estimación.

Posteriormente, con fecha 20 de diciembre de 2013, la Dependencia Regional de Gestión de la AEAT dictó acuerdo de ejecución de la resolución del TEAC, reconociendo el derecho a la devolución de los intereses correspondientes hasta la fecha de ordenación del pago.

En este sentido, la única cuestión que se plantea en la demanda es la determinación del *dies a quo* de los intereses de demora que se deben abonar por la devolución de las retenciones.

La AN afirma que el procedimiento para la devolución de las retenciones practicadas, ha sido objeto de análisis y resolución, entre otras, en la sentencia de 29 de septiembre de 2016, recurso 167/2014, la cual estableció que el procedimiento para la devolución de retenciones por el IRNR por vulneración del Derecho europeo, es la de ingresos indebidos. Seguidamente, la sentencia estableció que el *dies a quo* de la generación de los intereses de demora debe ser el de la fecha del ingreso en el Tesoro.

De este modo, la AN sigue el criterio establecido por el TS en la sentencia de 5 de junio de 2018, RC 634/2017 (sentencia *Blackrock*), en la que declaró que, el *dies a quo* para el reembolso de los intereses de demora a la sociedad no residente, derivados de la retención

indebidamente practicada, en el IRNR, por su disconformidad con el Derecho de la Unión Europea, es el momento en que se practicó tal retención. Las razones en las que el TS basa sus conclusiones son las siguientes:

- ▶ La infracción del Derecho de la Unión no puede representar para la Administración el disfrute de ventaja económica alguna.
- ▶ La LIRNR, no prevé mecanismo específico, inspirado en el artículo 31 de la LGT, para proveer a la devolución de los ingresos específicos del tributo, pues no cabe hablar de discordancia entre lo retenido y la cuota final cuando ambas magnitudes son coincidentes.
- ▶ La devolución procedente conforme a la normativa propia de cada tributo presupone como premisa la legalidad del pago efectuado, pues la razón para devolverlo no se basa en su carácter de indebido sino de excesivo, en tanto dicho pago, anticipo o retención originariamente debido supera, verificada a posteriori, la cuota finalmente procedente.
- ▶ La vía pertinente para el reembolso de las deudas tributarias ilegales, en especial, las derivadas de leyes contrarias del Derecho de la Unión Europea, es la establecida en el artículo 32 LGT, esto es, la devolución de ingresos indebidos, en cuyo caso el interés de demora se devenga, conforme al mandato contenido en tal precepto, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta aquélla en la cual se ordene el pago de la devolución, extensible al pago efectivo.

Por último, la Sala de la AN trae a colación, si cabe sostener o no el devengo de intereses de demora sobre los intereses de demora incluidos en la cantidad total a devolver reconocida, desde la fecha en que se produzca ese reconocimiento hasta la fecha en la que se ordene el pago, aunque dicha cuestión no fue planteada en el recurso. Respecto a este asunto recuerda que el TS, en la sentencia anteriormente mencionada (RC 634/2017), desestimó la pretensión alusiva a los intereses sobre los intereses, sin perjuicio de la eventual mora en que pueda incurrir la Administración tributaria.

## IV. Tribunales Económico-Administrativos

**Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2020 (00/04795/2019/00/00). IRNR. Los rendimientos obtenidos por un residente en Alemania derivados del arrendamiento de un bien inmueble situado en territorio español, están sujetos a tributación en España, sin que le sean de aplicación las reducciones previstas en la LIRPF, entre las que se prevé la invocada por el recurrente (artículo 23.2 de la LIRPF)**

La cuestión controvertida consiste en determinar la procedencia de la aplicación a un no residente de la reducción del 60% del rendimiento neto positivo y declarado obtenido por el arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF.

El recurrente, residente fiscal en Alemania, presentó en plazo las autoliquidaciones del IRNR (modelo 210) de los ejercicios 2015 a 2019 por los rendimientos procedentes del arrendamiento de un inmueble de su titularidad. Posteriormente, en mayo de 2019, el recurrente presentó solicitud de rectificación de autoliquidación, solicitando la devolución de los ingresos indebidamente realizados, a la luz del procedimiento de infracción que la Comisión Europea había abierto contra el Reino de España, al considerar discriminatorio que la reducción del artículo 23.2 LIRPF no sea de aplicación también a los no residentes.

Tal rectificación fue desestimada en virtud del artículo 24.1 del TRLIRNR, según el cual la base imponible será el importe íntegro del rendimiento percibido, determinado de acuerdo con las normas de la LIRPF, sin sean de aplicación las reducciones establecidas en dicha Ley.

El interesado, disconforme, presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAC, alegando que el hecho de que el artículo 24.1 del TRLIRNR no permita aplicar las reducciones previstas en la LIRPF constituye un trato discriminatorio ya que otorga un mejor tratamiento fiscal a los residentes de España que

obtengan rendimientos por el arrendamiento de viviendas para uso permanente de sus ocupantes respecto a los no residentes que perciban idénticos ingresos, resultando contrario a la libre circulación de capitales, tal y como ha apreciado la Comisión Europea. Asimismo, solicita la elevación de cuestión prejudicial ante el TJUE.

El TEAC desestima la reclamación del contribuyente, determinando que, en la medida en que no existe una Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que implique una derogación o modificación de la normativa nacional, y no consta que se haya producido una infracción del ordenamiento comunitario, procede la aplicación de la normativa nacional, en concreto, del artículo 24.1. del TRLIRNR y, por tanto, no procede la aplicación de la reducción.

Asimismo, el TEAC declara inadmisibile la petición de decisión prejudicial ya que no puede calificarse a dicho organismo de "órgano jurisdiccional" a efectos del artículo 267 TFUE.

**Resolución del TEAC de 27 de noviembre de 2020 (00/05352/2019/00/00). El TEAC concluye que una interpretación sistemática y acorde con la distribución competencial entre el Estado y las Comunidades Autónomas de la normativa fiscal en materia del ISD no permite, en caso de fiducia aragonesa pendiente de ejecución, la práctica de las liquidaciones a cuenta en el momento del fallecimiento del causante**

A modo de introducción cabe indicar que la fiducia aragonesa se regula en los artículos 439 a 463 del Código del Derecho Foral de Aragón, aprobado mediante Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón. Dicho Código establece en su artículo 439 que todo aragonés capaz para testar puede nombrar uno o varios fiduciarios para que ordenen su sucesión. En definitiva, la fiducia aragonesa es una institución del Derecho civil aragonés que permite al causante (comitente) ordenar su sucesión a través de un tercero (fiduciario). El fiduciario ordenará la sucesión con la misma libertad que la que tenía el causante,



pudiendo instituir herederos, ordenar pagos en función de la legítima o atribuir legados, entre otras funciones.

Una de las consecuencias de esta figura consiste en que, desde que fallece el causante hasta que se ejecuta la fiducia, hay un tiempo en el que la herencia carece de titular. Es decir, nos encontramos ante una herencia pendiente de asignación o herencia yacente. El plazo general para ejecutar la fiducia se encuentra regulado en los artículos 444 a 447 del Código del Derecho Foral de Aragón de manera que, el fiduciario deberá cumplir su encargo en el plazo que expresamente le haya señalado el comitente y, a falta de señalamiento expreso, la fiducia deberá ejecutarse dentro del plazo de tres años.

El artículo 133-2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, en la redacción introducida por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, para el periodo de su vigencia, establece que en caso de fiducia aragonesa cuando en el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o, en su caso, en el plazo de presentación y pago de la correspondiente autoliquidación, no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una liquidación a cuenta, respecto de la parte de herencia no asignada, por quien tuviera la condición legal de heredero con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante.

Una vez aclarado el marco legal de la fiducia aragonesa y de acuerdo con lo comentado hasta el momento, en el caso de una fiducia aragonesa pendiente de ejecución en el momento de vencimiento del plazo para presentar autoliquidación del ISD, los futuros herederos, aún no designados, debían presentar una liquidación a cuenta del ISD futuro. Es decir, se debía soportar un tributo aun no sabiendo si en el momento de ejecutarse la fiducia se ostentaría la condición de sujeto pasivo del mismo.

Por otro lado, cabe mencionar que en la redacción original del artículo 54.8 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), aprobado por el Real Decreto 1629/1991, se establecía lo siguiente: *"En la fiducia aragonesa, sin perjuicio de la liquidación que se gire a cargo del cónyuge sobreviviente, en cuanto al resto del caudal, se girarán otras, con carácter*

*provisional, a cargo de todos los herederos, con arreglo a sus condiciones de patrimonio y parentesco con el causante y sobre la base que resulte de dividir por partes iguales entre todos la masa hereditaria. Al formalizarse la institución por el comisario se girarán las liquidaciones complementarias si hubiere lugar, pero si por consecuencia de la institución formalizada las liquidaciones exigibles fueren de menor cuantía que las satisfechas provisionalmente, podrá solicitarse la devolución correspondiente"*.

Dicho precepto fue declarado nulo por Sentencia del TS de 30 de enero de 2012 (Rec. n.º 6318/2008) al considerar el Alto Tribunal que el citado artículo infringe el principio de jerarquía normativa, puesto que se grava el patrimonio de alguien que no ha recibido una herencia ni sabe si la recibirá, lo que supone ignorar un principio capital y constitucional como es el de capacidad económica regulado en el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Por tanto, la cuestión controvertida en la Resolución del TEAC se centra en analizar si lo dispuesto en el artículo 133-2.2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, en su redacción introducida por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, resulta inaplicable como consecuencia de la anulación por el Tribunal Supremo del artículo 54.8 del RISD.

Concluye el TEAC que el artículo 133-2 mencionado, resulta inaplicable al haber desaparecido la norma especial sustantiva de la que nacía la obligación tributaria (i.e. el artículo 54.8 del RISD), por lo que, en consecuencia, no cabe la práctica de liquidaciones a cuenta en la fiducia aragonesa pendiente de ejecución. Es decir, el TEAC considera que el citado artículo 133-2.2 es una norma procedimental que tiene su fundamento en el artículo 54.8 del RISD como norma sustantiva; por lo que, una vez anulada esta última, el artículo 133-2.2 ha quedado desprovisto del fundamento normativo que permitía su aplicación.

De esta forma el TEAC deniega las pretensiones de la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón al entender que la normativa autonómica no tiene exclusividad a la hora de regular los aspectos tributarios relativos a la fiducia aragonesa, sino que dependerá de lo establecido en la normativa estatal en

materia del ISD. De igual forma, señala el TEAC que ni los órganos de aplicación de los tributos ni los órganos revisores pueden obviar la normativa estatal reguladora del ISD si se tiene presente que, conforme a lo dispuesto en el artículo 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, la Comunidad Autónoma sólo puede asumir competencias normativas en dicho impuesto en materia de reducciones en la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones y bonificaciones de la cuota y aspectos de gestión y liquidación; pero nunca pueden asumir competencias normativas respecto al hecho imponible, ni considerar como sujeto pasivo del Impuesto a quien no lo es (i.e. futuros herederos o legatarios no conocidos hasta el momento en que se ejecute la fiducia).

Con la presente Resolución el TEAC no pretende realizar un juicio de constitucionalidad del artículo 133-2.2, en su redacción introducida por la Ley 10/2012, de 27 de diciembre, puesto que no es objeto de su competencia. No obstante, lo que finalmente concluye el citado Tribunal Administrativo es que la normativa aplicable a la sucesión fiduciaria es la normativa estatal, y que si en la misma se prevé que los futuros herederos no tendrán la condición de sujetos pasivos del ISD hasta que no se ejecute la fiducia y, por tanto, no quedarán obligados a soportar una liquidación a cuenta del citado impuesto hasta ese momento, la Administración autonómica no puede exigir dicha liquidación a cuenta con base en lo dispuesto en la normativa autonómica, puesto que dicha normativa estaría regulando sobre materias en las que carece de competencia (i.e. la determinación del sujeto pasivo o el hecho imponible).

Resulta necesario mencionar que el TEAC ya se pronunció en el mismo sentido en su resolución de 10 de octubre de 2013 (RG 1152/2013), dictada en unificación de criterio. Sin embargo, dicha Resolución hacía referencia al artículo 133-2.2 del Texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, en su redacción anterior a la Ley 10/2012.

Por último, cabe remarcar que esta problemática se habría visto superada con la nueva redacción dada al artículo 133-2.2 por la Ley 15/2018, de 22 de noviembre, según la cual cuando en el plazo de

presentación de la autoliquidación del ISD no se hubiere ejecutado totalmente el encargo fiduciario, deberá presentarse una declaración informativa y copia de la escritura pública a que hace referencia el artículo 450 del Código del Derecho Foral de Aragón por quien tenga la condición de administrador del patrimonio hereditario pendiente de asignación; sin que sea necesario presentar una liquidación a cuenta del Impuesto futuro.

### **Sentencia del TSJ de las Islas Baleares núm. 621/2020, de 3 de diciembre de 2020, sobre la no sujeción al IP de la participación indirecta en sociedades españolas a través de entidades extranjeras**

En la sentencia objeto de análisis, una persona física con residencia fiscal en Alemania participa en el capital social de una entidad alemana que, a su vez, ostenta una participación del cien por cien en una filial española cuyo activo está compuesto en más de un 50% por bienes inmuebles sitos en España.

Este residente alemán presentó por obligación real las declaraciones del IP, relativas a los ejercicios 2013 y 2015, haciendo constar en las mismas la mencionada participación indirecta en la compañía española.

Posteriormente, consideró que, de acuerdo con el art. 5 Uno. b) de la LIP, no tenía el deber de declarar dicha participación indirecta en la entidad española y por tanto tributar por ella, al no ser titular directo de las mismas. Por todo ello, inició un procedimiento en el que instó la rectificación de las declaraciones presentadas en los ejercicios 2013 y 2015 y solicitó ante la Administración tributaria la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Sin embargo, estas peticiones fueron desestimadas por la Administración tributaria que entendió que el citado contribuyente debía tributar por obligación real, al tener éste la participación -aunque fuera indirecta- de una sociedad española cuyo capital está formado, en más de un 50%, por bienes inmuebles sitos en España. El recurrente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de las Islas Baleares cuya resolución vino a confirmar el criterio mantenido por la Agencia Tributaria. En este contexto, el contribuyente interpone el correspondiente recurso contencioso administrativo ante el TSJ de las Islas Baleares.

A juicio de la Sala, no será sujeto pasivo del IP en España el residente alemán, ya que quien es titular de las acciones de la mercantil española no es la persona física, sino que es una sociedad alemana, frente a la cual, el recurrente tiene sus derechos por su condición de accionista.

Por lo tanto, el TSJ estima la pretensión de la parte recurrente, en la medida que esas acciones no son realizables en España y tienen la consideración de bienes muebles radicados fuera de nuestro territorio. En definitiva, no concurre el hecho imponible regulado en la LIP y por tanto la obligación de declarar dichos activos.

## V. Consultas DGT

### Consulta de la DGT V3319-20, de 6 de noviembre de 2020. Aplicación de la exención del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP en el caso de un empleado con situación de pluriempleo

En la presente consulta se evacúa un caso en el que la consultante es titular del cien por cien del capital de una entidad y miembro de su órgano de administración. Su activo está compuesto, mayoritariamente, por bienes inmuebles y su actividad principal es el arrendamiento de estos activos. Para llevar a cabo su actividad, dispone de un empleado por cuenta ajena, con contrato laboral y a jornada completa. Sin embargo, este empleado se encuentra en situación de pluriempleo, ya que mantiene dos contratos laborales a jornada completa al mismo tiempo.

Se plantea si se entiende cumplido el requisito de que la entidad realice una actividad económica a efectos de la exención del artículo 4.Ocho.Dos apartado a) de la LIP.

De cara a determinar la existencia de actividad económica, la LIP se remite a la LIRPF (artículo 27.2 de la LIRPF), que señala como requisito necesario que exista contratado un empleado que se dedique a jornada completa a la gestión de los inmuebles cuyo uso la entidad tiene cedida en régimen de arrendamiento. En este caso concreto, entiende la DGT que debido a que el empleado comparte su jornada laboral con dos empleadores distintos, no dedicando a la ordenación de la actividad de arrendamiento de inmuebles su jornada

laboral completa, el requisito del artículo 27.2 de la LIRPF se considera incumplido y, por tanto, la actividad de arrendamiento de inmuebles realizada por la sociedad no puede considerarse una actividad económica a efectos de la exención en el IP.

### Consulta de la DGT V3533-20 de 10 de diciembre de 2020. Aplicación de la DT 23 de la LIS

La entidad B adquirió en diciembre de 2006 la totalidad de las acciones de G a tres socios personas físicas, residentes en territorio español. La integración de las plusvalías en las declaraciones del IRPF se realizó en los ejercicios 2006 a 2010, puesto que se trató de una operación a plazos. Con posterioridad, en mayo de 2007, se acordó aprobar la fusión por absorción de G por parte de otra filial de B (R). Como consecuencia de la operación de fusión, se produjo el traspaso de la totalidad del patrimonio de G sin procederse al aumento de capital social en la entidad absorbente (R), dado que ambas entidades estaban íntegramente participadas por B. Esta operación se acogió al régimen de neutralidad fiscal.

La consulta plantea, entre otras cuestiones ya resueltas por la DGT en pronunciamientos anteriores, (i) si resulta de aplicación la deducción por doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS a la distribución de dividendos de la entidad resultante de la fusión (R+G). Asimismo plantea, (ii) si para determinar el dividendo percibido por B de R con derecho a deducción por doble imposición, es necesario hacer una proporción de los dividendos que se corresponden con el negocio de G y los que se corresponden con dividendos de R y (iii) si es un criterio razonable realizar esta proporción con base en el valor de mercado de los activos de G traspasados a R sobre el valor de mercado total de los activos de la entidad resultante de la fusión.

La DGT, señala que la entidad consultante (B) tendrá derecho a aplicar lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS, en las mismas condiciones en que hubiera resultado de aplicación de no haberse producido la fusión por absorción de la sociedad G por R. Por tanto, la deducción sólo podrá aplicarse respecto de los

dividendos que procedan de los beneficios generados por el patrimonio que pertenecía a G.

En caso de que no pudiera determinarse cuál de los bloques patrimoniales ha generado los beneficios que se distribuyen, cuestión que deberá acreditar la consultante por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, cabría admitir como criterio razonable una distribución proporcional en función del valor de mercado del patrimonio de G en el momento de la fusión respecto al patrimonio total de la entidad resultante de la fusión (R+G).

**Consulta V3549-20, de 11 de diciembre. La prestación de servicios de soporte de ventas por parte de una entidad española a una entidad no residente no determina su condición de agente dependiente a efectos de la existencia de un establecimiento permanente en España, siempre y cuando no lleve a cabo tareas sustanciales ligadas a la conclusión de los contratos**

La entidad consultante, residente en Alemania, es la matriz mundial de un Grupo dedicado a la fabricación y venta de productos componentes de plásticos en diversas industrias, diferenciándolos en dos tipos: Productos Estándar y Especialidades.

El Grupo cuenta con varios centros de producción en nueve países, distribuidos por regiones, con sedes centrales en cada región (las "Principales"). En Europa se manufacturan los dos tipos de productos por fabricantes de riesgo limitado.

En relación con los Productos Estándar, el consultante vende para otros Principales, actuando como distribuidor central regional ("DCR") en la región EMEA, incluida España.

Actuando como tal, adquiere productos de proveedores del Grupo y los vende a consumidores finales en su propio nombre y por su propia cuenta, además de acordar el transporte de dichos productos. Entre otras funciones, el DCR es responsable de la relación e interacción directa con clientes y recepción de pedidos, facturación y cobro de clientes y elaboración de pronósticos de ventas para los proveedores del Grupo.

Para desarrollar su actividad en España, el DCR se apoya en una sociedad española del Grupo, que no tiene ningún poder para llevar a cabo o concluir contratos en nombre ni por cuenta del DCR, llevándose a cabo todas las relaciones con el cliente local bajo las directrices específicas del DCR y actuando la sociedad española en su propio nombre.

En este sentido, los productos terminados se envían directamente al cliente final desde la respectiva planta de fabricación, encargándose un equipo central de la cadena de suministro del Grupo de la entrega y de las actividades logísticas.

El agente local tiene el perfil funcional y de riesgo de un agente de ventas típico, mientras que el DCR es el propietario legal de los intangibles, las cuentas por cobrar y el inventario que no sea titularidad del Principal, asumiendo los riesgos y teniendo capacidad financiera para ello. El agente, por su parte, da soporte al DCR en el proceso de venta al cliente final mediante la prestación de servicios de ventas (entre otros, enlace con clientes locales, actividades de marketing y suministro de información, etc.). No obstante, el agente no tiene facultad de celebrar, negociar o concluir contratos en nombre ni por cuenta de DCR ni está involucrado en el proceso desde la cadena de suministro ni en las actividades de gestión de entrega y logística.

El DCR garantiza al agente una comisión basada en las ventas.

Se plantea si la consultante tiene un establecimiento permanente ("EP") en España, para lo cual la DGT se remite al CDI entre Alemania y España.

Quedando descartada la existencia de un lugar fijo de negocios, la DGT analiza la existencia de un EP en España a través de un agente dependiente conforme a lo dispuesto los apartados 5 y 6 del artículo 5 del CDI, interpretándolos de acuerdo con lo dispuesto en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE ("MCOCDE"), en su versión de 2014. Así, la DGT señala que, en la medida en que la última versión del MCOCDE del año 2017 dispone que las modificaciones que afectan a los apartados 4, 5 y 6 del artículo 5 tienen solo intención prospectiva y que el CDI hispano-alemán no se basa en el MCOCDE de 2017, los nuevos comentarios no afectan a la interpretación que España venía dando a las versiones anteriores a la de 2017 y, por consiguiente,

resultarán aplicables los Comentarios de la versión de 2014 del MCOCDE, en atención a la interpretación dinámica de los Comentarios del Convenio.

Al no poder confirmar, conforme a la información aportada en la consulta, si la sociedad española actúa como agente independiente, la DGT se remite a los párrafos 32 y 33 de los Comentarios al artículo 5 para analizar si estamos ante un agente dependiente que pudiese determinar la existencia de un EP.

En este sentido, considerando las funciones descritas en el escrito de consulta, la DGT concluye que la entidad española no parece actuar como un agente dependiente conforme al CDI, atendiendo a los siguientes hechos: la mercancía se mantiene en propiedad de la consultante alemana hasta su venta al cliente final, fijando la misma el precio de venta; la gestión del almacenaje y la logística se realiza fuera de España por otras entidades del Grupo; la entidad española no tiene poder para llevar a cabo o concluir contratos en nombre y por cuenta del DCR y no asume el riesgo de las operaciones, llevándose a cabo además las relaciones con los clientes locales de acuerdo con las directrices específicas del DCR; y la entidad española únicamente ejerce actividades de soporte en el proceso de venta. No obstante, la DGT matiza que esta conclusión diferiría en caso de que las funciones del agente implicaran tareas sustanciales ligadas a la conclusión de los contratos.

### **Consulta de la DGT V3529-20 de 10 de diciembre de 2020. Plan de remuneración a empleados con opciones sobre acciones por parte de la matriz extranjera**

La entidad consultante es una sociedad residente en España íntegramente participada por la matriz del grupo residente en Bélgica. En los ejercicios 2009, 2011 y 2013 la entidad matriz concedió a los empleados de la entidad consultante (sociedad dependiente), una retribución basada en opciones sobre acciones de su capital a un precio inferior a su valor de mercado. Cabe destacar que la obligación con los empleados es asumida directamente por la entidad matriz, y que entre la consultante y la matriz no existe acuerdo alguno en virtud del cual la consultante deba compensar a la matriz por el gasto derivado de la entrega de las opciones a sus empleados.

Posteriormente, en junio de 2016 los empleados de la consultante ejercen las opciones sobre las acciones de la matriz, adquiriéndolas en julio de ese mismo ejercicio.

La consulta plantea si la entrega por parte de la matriz a empleados de la consultante de acciones de la matriz a un precio inferior a su valor de mercado es deducible en el cálculo de la base imponible del IS de la entidad consultante, y en caso afirmativo, en qué ejercicio sería deducible dicho gasto.

Para contestar a esta cuestión, la DGT se remite a la consulta 7 del BOICAC nº 75, de septiembre de 2008, que establece que, cuando la obligación de entregar sus propios instrumentos de patrimonio a los trabajadores de la sociedad dependiente es asumida por la sociedad dominante, sin contraprestación por la filial, la operación debe calificarse como una operación de "aportación". Así, la entidad dependiente debe reconocerse un gasto de personal con abono directo a los fondos propios (epígrafe "otras aportaciones de socios"), valorándose ambas partidas por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.

Con base en ello, la entidad consultante, en los ejercicios 2009, 2011 y 2013, habrá reconocido contablemente un gasto de personal con abono a fondos propios.

En lo que se refiere al tratamiento fiscal, en los períodos impositivos de 2009, 2011 y 2013 en los que aún no se ha producido la entrega de los instrumentos de patrimonio, el gasto de personal contabilizado por la sociedad consultante no tuvo la condición de fiscalmente deducible, habiéndose debido practicar un ajuste positivo al resultado contable para calcular la base imponible de dichos períodos.

En julio de 2016, fecha en la que se produce la entrega de las acciones de la sociedad matriz a los empleados, será cuando la entidad consultante se deberá imputar fiscalmente el gasto (en virtud del artículo 14.6 de la LIS), valorado de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable de aplicación, que previamente no había sido fiscalmente deducible.

## VI. Consultas ICAC

**Consulta 1 del BOICAC 124 de enero del 2021. Deberán computarse en el cálculo del número medio de trabajadores del ejercicio aquellos trabajadores afectados por ERTES derivados del COVID 19, promediados según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios en la empresa durante el ejercicio**

El ICAC sostiene que aquellas empresas hayan adoptado expedientes de regulación temporal de empleo (ERTES) derivados del COVID 19 deberán computar a los trabajadores afectados a efectos del cálculo del número medio de trabajadores del ejercicio, promediados según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios en la empresa durante dicho ejercicio.

La razón principal esgrimida es que estos expedientes no dan lugar a la extinción de la relación laboral, sino a una suspensión de los contratos de trabajo de los trabajadores afectados.

Así, si en una empresa de 20 trabajadores se ha incluido en un ERTE al 50% de la plantilla durante un periodo de 6 meses, el número medio de trabajadores del ejercicio será de 15.

**Consulta 2 del BOICAC 124 de enero de 2021. Una entidad que adquiera un activo para donarlo a una entidad sin fines lucrativos deberá contabilizar la operación como un gasto (en lugar de dar de alta el activo) siempre que no sea probable la obtención, a partir del mismo, de beneficios o rendimientos económicos en el futuro**

Una entidad que adquiere unos ordenadores con la finalidad de donarlos a una ONG o asociación se pregunta si debe calificarlos como inmovilizado, proceder a su amortización y contabilizar la correspondiente pérdida en el momento de la donación.

El ICAC sostiene que si los ordenadores adquiridos cumplen los requisitos para poder registrarlos como activos, es decir, *"cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos*

*económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad"* de acuerdo con lo señalado en el apartado 5º del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del PGC deberán registrarse como activo. En caso contrario procederá el registro de un gasto.

En este sentido, la adquisición de unos ordenadores con la finalidad exclusiva de donarlos a otra empresa deberá ser contabilizada como un gasto (por donación) del ejercicio en el que se realiza la compra.

## VII. OCDE

**A través de la realización de la consulta pública relacionada con los Pilares I y II del Plan BEPS 2.0, los líderes políticos pertenecientes al marco inclusivo de la OCDE promueven el consenso mundial en relación con dicha materia**

Durante las jornadas del 14 y 15 de enero tuvo lugar, de forma virtual, la celebración de la consulta pública organizada por la OCDE a fin de poder debatir y compartir ideas en relación con los comentarios aportados por todas las partes interesadas durante el proceso de consulta (interesados entre los cuales se encontraba EY, [quién también aportó su punto de vista sobre la materia](#)).

Tras la celebración de dicho evento, el director de la OCDE destacó, según su punto de vista, las conclusiones principales obtenidas:

- ▶ La existente necesidad de simplificar el contenido del Pilar I.
- ▶ Las dificultades y objetivos del Pilar I tienen que ver, en su mayoría, con cuestiones políticas.
- ▶ Para poder alcanzar los objetivos del Pilar II es necesario que exista una mayor coordinación en torno a la normativa aplicable al mismo a fin de que las jurisdicciones puedan avanzar en lo relativo a los objetivos de este segundo Pilar.

En términos generales, cabe destacar que la conclusión principal respecto de la consulta pública celebrada es la necesidad de que exista mayor claridad, certidumbre y simplificación en relación con

ambos Pilares, al mismo tiempo que resulta imprescindible un mayor detalle en cuanto a los objetivos a perseguir por las jurisdicciones y autoridades implicadas en el Plan BEPS 2.0.

Para mayor información al respecto, puede consultarse la alerta específica elaborada por [EY](#).

## La OCDE celebra una consulta pública sobre la revisión de los estándares mínimos en relación con la Acción 14 del Plan BEPS 2.0

Tras la celebración de dicha consulta, el Secretariado de la OCDE destacó el creciente impacto de las recomendaciones establecidas en la Acción 14 en tanto en cuanto se comienza a apreciar el progreso en las relaciones entre las autoridades fiscales de las diferentes jurisdicciones en el contexto de los mecanismos de resolución de conflictos y procedimientos amistosos.

Así, teniendo en cuenta la actual crisis sanitaria, resulta conveniente destacar la necesidad de incrementar la accesibilidad, eficiencia y eficacia de los mecanismos actuales de resolución de conflictos. Con ello, la situación provocada por el COVID-19 reduciría su impacto en el funcionamiento del sistema fiscal internacional.

Para mayor detalle, puede consultar la alerta específica elaborada por [EY](#).

## VIII. Otras cuestiones de interés

### La Comisión Europea lanza una consulta sobre el canon digital de la UE

El 14 de enero de 2021, La Comisión publicó una hoja de ruta que incluye una consulta pública para la introducción de un canon digital. En julio de 2020 los líderes de la UE pidieron a la Comisión que propusiera dicha tasa como nuevo recurso propio de la UE en el contexto del paquete de recuperación de la UE.

La hoja de ruta informa a los ciudadanos y a las partes interesadas sobre los planes de la Comisión e invita a dar su opinión sobre la iniciativa prevista. El primer periodo de información finaliza el 11 de febrero de 2021, y a continuación se abrirá un periodo de consulta pública de 12 semanas. La Comisión espera

presentar una propuesta de Directiva durante el primer semestre de 2021.

La UE sigue comprometida con la consecución de un acuerdo global, y la hoja de ruta y la consulta deben considerarse como un complemento de los trabajos en curso en el G20 y en la OCDE sobre una reforma del marco internacional del Impuesto sobre Sociedades.

Para mayor información al respecto, puede consultarse la alerta específica elaborada por [EY](#).

## IX. Novedades fiscales de otras jurisdicciones

### Luxemburgo emite una guía sobre la limitación de la deducibilidad de gastos financieros

El 8 de enero, las autoridades fiscales luxemburguesas publicaron una circular que aclara ciertos aspectos técnicos de las normas de limitación de intereses introducidas en 2018 mediante la implementación de la Directiva ATAD 2. Estas normas limitan la deducibilidad de los gastos financieros al 30% del EBITDA o 3 millones de euros.

La circular confirma que debe aplicarse un enfoque simétrico en cuanto a la definición de los gastos financieros y los ingresos por intereses. También proporciona aclaraciones sobre el concepto de "modificación posterior" en el contexto de la denominada cláusula "grandfather", según la cual los intereses de los préstamos contraídos antes del 17 de junio de 2016 se excluyen de la definición de gastos financieros, así como sobre el método para determinar la no deducibilidad de gastos financieros en presencia de la cláusula "grandfather" y de los intereses de préstamos utilizados para financiar infraestructuras públicas a largo plazo.

### Irlanda publica una actualización de la hoja de ruta del Impuesto sobre Sociedades ("IS")

El 14 de enero de 2021, se publicó una actualización de la hoja de ruta del IS irlandés cuyo propósito principal es proporcionar a los inversores una indicación clara de las acciones que Irlanda tomará

para garantizar que el impuesto seguirá siendo competitivo, justo y sostenible. Entre estas acciones se encuentran:

- ▶ Adaptar la normativa de delimitación de intereses conforme a la normativa ATAD;
- ▶ introducir una normativa referente a las reglas anti-híbridos contenidas en ATAD;
- ▶ adoptar mecanismos de defensa contra las jurisdicciones que figuran en la lista de países no cooperadores con la UE;
- ▶ adoptar el enfoque de la OCDE relativo a precios de transferencia de las sucursales y;
- ▶ seguir apoyando las prácticas de intercambio de información.

El ministro de finanzas irlandés ha señalado que estas medidas deberán ser revisadas a la luz de las futuras medidas fiscales internacionales con el fin de garantizar la coordinación entre países.

### **Ley de Presupuestos de Italia para 2021: un repaso a las principales medidas fiscales**

La ley presupuestaria italiana para 2021 ha introducido una serie de medidas fiscales para generar un estímulo económico en el mercado local.

Las medidas fiscales más relevantes contenidas en la Ley de Presupuestos se resumen a continuación:

- ▶ Revalorización fiscal del fondo de comercio y otros intangibles.
- ▶ Revalorización fiscal de las participaciones italianas de los accionistas extranjeros.
- ▶ Exención de las retenciones fiscales sobre los dividendos y las plusvalías para los fondos de inversión de UE/Espacio Económico Europeo (“EEE”) aplicable a los dividendos pagados y a las ganancias de capital obtenidas a partir del 1 de enero de 2021.
- ▶ Crédito fiscal para la adquisición de nuevos activos.

- ▶ Educción de la tributación de los dividendos para las entidades no comerciales.
- ▶ Ampliación de los créditos fiscales para la renovación de edificios.
- ▶ Beneficios fiscales para determinados conjuntos de empresas.
- ▶ Crédito fiscal para los planes de inversión de las personas físicas residentes en Italia.
- ▶ Prórroga de los Acuerdos de Precios Anticipados.

### **Polonia introduce la obligación de publicar informes sobre estrategia fiscal**

El 30 de noviembre de 2020, el Gobierno polaco publicó importantes cambios en la ley del IS, que entraron en vigor el 1 de enero de 2021.

Se introduce la obligación para los grupos fiscales y los contribuyentes con ingresos superiores a 50 millones de euros de preparar y publicar en su web un informe anual sobre su estrategia fiscal. La no publicación del informe conllevará multas de hasta 70 mil euros.

Estos informes deben incluir información específica relativa a los procedimientos fiscales aplicados por la compañía, las transacciones realizadas entre entidades vinculadas, reestructuraciones realizadas o previstas y transacciones con territorios encuadrados en la lista negra.

### **Estados Unidos emite el reglamento definitivo para el año 2021 sobre la limitación a la deducibilidad de gastos financieros**

El 5 de enero se emitió el Reglamento definitivo para el año 2021, en el cual se adopta gran parte del Reglamento propuesto en 2020, así como revisiones y clarificaciones, que aplicará a los 60 días desde la publicación de la norma para los ejercicios a partir de 2017.

Cabe destacar que este Reglamento, si bien aprueba la mayoría de las medidas propuestas en 2020, se reserva ciertas disposiciones propuestas en 2021, las



cuales se encuentran pendientes de aprobación, entre ellas:

- ▶ El tratamiento de los gastos financieros de adquisiciones financiadas con deuda;
- ▶ las reglas sobre ajustes relacionados con las aportaciones de socios;
- ▶ las reglas sobre tratamiento de exceso de gastos financieros en estructuras de varios niveles;
- ▶ el cálculo de la base imponible de un accionista residente en EE.UU. en caso de grupo CFC; y
- ▶ el tratamiento de las personas extranjeras con ingresos efectivamente conectados.

### **Turquía modifica la normativa sobre la deducción de los gastos financieros y los tipos de retención en las obras plurianuales**

Con anterioridad a la modificación de la normativa relativa a la deducción de gastos financieros, conforme a la normativa turca, las empresas cuyo pasivo corriente superara el patrimonio neto, hasta el 10% del importe total de los gastos y costes incurridos (i.e., intereses, comisiones, diferencias de vencimiento, intereses de demora, dividendos y diferencias de tipo de cambio) se considerarían gastos no deducibles para la empresa turca.

A raíz de esta norma, se ha fijado en un 10% el porcentaje máximo de los gastos financieros que no puedan ser objeto de deducción.

Se excluye de esta restricción a las entidades de crédito, instituciones financieras, empresas de arrendamiento financiero, *factoring* y financiación.

Esta modificación entra en vigor a partir de la fecha de emisión y será de aplicación a los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

Por otro lado, los pagos progresivos relativos a las obras de construcción plurianuales estaban sujetos a un 3% de retención. En virtud de la modificación pasa a ser del 5%.

Esta modificación entra en vigor en la fecha de publicación y será efectiva para los pagos realizados a partir del inicio del mes siguiente a su publicación.

### **Arabia Saudí amplía la amnistía fiscal hasta el 30 de junio de 2021**

El 21 de enero de 2021, el Ministerio de Finanzas de Arabia Saudí mediante Resolución Ministerial (Resolución Ministerial No.2303 del Ministro de Finanzas de Arabia Saudí)., ampliaba la amnistía fiscal hasta el 30 de junio de 2021.

Tal Resolución prevé la exención de las multas relacionadas con las declaraciones de impuestos, las correcciones de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA") y los pagos de impuestos que deban realizarse antes del 21 de enero de 2021. De esta manera:

- ▶ Si el impuesto principal se paga en su totalidad antes del 31 de marzo de 2021, se eximirá del pago del 100% de las multas;
- ▶ si el impuesto principal se paga en su totalidad antes del 31 de mayo de 2021, se eximirá del pago del 75% de las multas y;
- ▶ si el impuesto principal se paga en su totalidad durante junio de 2021, se eximirá del pago del 50% de las multas.

No obstante, cabe aclarar que la amnistía no se aplica a las multas pagadas antes del 21 de enero de 2021 ni a las relacionadas con la evasión fiscal.

Asimismo, la amnistía permite a los contribuyentes modificar declaraciones previas sin la imposición de multas, excepto en el caso de evasión.

### **El CDI firmado entre Perú y Japón se aplicará a partir del 1 de enero de 2022**

El 30 de diciembre de 2020 el presidente de Perú ratificó el Convenio con Japón. El tratado entrará en vigor el 29 de enero de 2021, fecha a partir de la cual aplicarán las previsiones relativas al intercambio de información. El convenio aplicará a los impuestos pagados a partir del 1 de enero de 2022.

## Corea promulga la ley de reforma fiscal de 2021

El 29 de diciembre de 2020, Corea promulgó el proyecto de ley de reforma tributaria que entrará en vigor para los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2021.

Entre las novedades fiscales introducidas cabe destacar:

- ▶ Ampliación del periodo de aplicación de las bases imponibles negativas ("BINS") de 10 a 15 años y de los créditos fiscales extranjeros de 5 a 10 años.
- ▶ Reducción del tipo impositivo del impuesto sobre las transacciones de valores.
- ▶ Clasificación de las ganancias derivadas de la enajenación de activos virtuales por parte de una persona física o jurídica extranjera como "otras rentas" sujetas a la menor de las siguientes retenciones: 11% del precio de la transmisión o del 22% de las ganancias de capital netas. Esta norma se aplica a las transacciones realizadas después del 1 de enero de 2022.
- ▶ Imposición de sanciones a no residentes por los incumplimientos en la declaración de las retenciones aplicables.

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

## ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BIN	Base imponible negativa
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CbCR	Country-by-Country Reporting
CDI o Convenio	Convenio para evitar la Doble Imposición
CE	Comisión Europea
DGT	Dirección General de Tributos
EEE	Espacio Económico Europeo
EP	Establecimiento Permanente
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IICs	Instituciones de Inversión Colectiva
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
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

## Responsables del equipo de Tributación de Empresas

EY Abogados, Madrid

Javier Seijo

+34 91 572 7414

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

Jose Gabriel Martínez Paños

+34 91 572 7624

[josegabriel.martinezpanos@es.ey.com](mailto:josegabriel.martinezpanos@es.ey.com)

Jorge Baztarrica

+34 91 749 3157

[jorge.BaztarricaOchoa@es.ey.com](mailto:jorge.BaztarricaOchoa@es.ey.com)

Juan Carpizo

+34 91 572 7936

[Juan.carpizobergareche@es.ey.com](mailto:Juan.carpizobergareche@es.ey.com)

María Teresa Gonzalez Martinez

+34 91 572 7810

[mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com](mailto:mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com)

Maximino Linares

+34 91 572 7213

[maximino.linaresgil@es.ey.com](mailto:maximino.linaresgil@es.ey.com)

Nuria Redondo

+34 91 572 7339

[nuria.redondomartinez@es.ey.com](mailto:nuria.redondomartinez@es.ey.com)

Ricardo Egea

+34 91 572 7746

[ricardo.egeazerolo@es.ey.com](mailto:ricardo.egeazerolo@es.ey.com)

Rufino De La Rosa

+34 91 749 5850

[rufino.delarosa@es.ey.com](mailto:rufino.delarosa@es.ey.com)

Víctor Gómez de la Cruz

+34 91 572 7680

[victor.gomezdelacruz@es.ey.com](mailto:victor.gomezdelacruz@es.ey.com)

EY Abogados, Barcelona

Jose Luis Prada

+34 93 366 3780

[joseluis.pradalarrea@es.ey.com](mailto:joseluis.pradalarrea@es.ey.com)

EY Abogados, Bilbao

Macarena De Abiega Valdivielso

+34 944 243 777

[macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com](mailto:macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com)

EY Abogados, Canarias

Julio Méndez

+34 92 838 0984

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

EY Abogados, Valencia

Miguel Vicente Guillem

+34 96 353 3655

[miguel.quillemvilella@es.ey.com](mailto:miguel.quillemvilella@es.ey.com)

EY Abogados, Andalucía

Alberto García Valera

+34 95 466 5283

[alberto.garcia.valera@es.ey.com](mailto:alberto.garcia.valera@es.ey.com)

EY Abogados, Pamplona

Maite Yoldi

+34 94 826 0903

[maite.yoldielcid@es.ey.com](mailto:maite.yoldielcid@es.ey.com)

EY Abogados, Zaragoza

Jorge Izquierdo

+34 97 645 8110

[jorge.izquierdomillan@es.ey.com](mailto:jorge.izquierdomillan@es.ey.com)

EY Abogados, Galicia

Marta Fernández

+34 91 572 7116

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

## Responsables del equipo de Tributación Internacional

EY Abogados, Madrid

Castor Garate

+34 91 572 7293

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

Iñigo Alonso

+34 91 572 5890

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

Javier Montes

+34 91 572 7301

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

Jose Antonio García

+34 91 567 8556

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

Marcos Pérez

+34 91 572 7723

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

Ramón Palacín

+34 91 572 7485

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

EY Abogados, Barcelona

José María Remacha

+34 93 374 8139

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

## Responsables del equipo de Tributación Financiera

EY Abogados, Madrid

Araceli Sáenz de Navarrete

+34 91 572 7728

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

Pablo Ulecia

+34 91 749 6917

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

Patricia Miralles

+34 93 374 8375

[patricia.miralles.majo@es.ey.com](mailto:patricia.miralles.majo@es.ey.com)

Vicente Durán

+34 91 749 9524

[vicente.duranrodriguez@es.ey.com](mailto:vicente.duranrodriguez@es.ey.com)

## Responsables del equipo de Fusiones y Adquisiciones

EY Abogados, Madrid

**Anil Bharwani**

+34 91 749 3281

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

**Elena Sanchez**

+34 91 749 9819

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

**Manuel Paz**

+34 91 572 7462

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

**Rocío Reyero**

+34 91 572 7383

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

**Sonia Díaz**

+34 91 572 7383

[sonia.diazperez@es.ey.com](mailto:sonia.diazperez@es.ey.com)

EY Abogados, Barcelona

**Josep Cami**

+34 93 366 6540

[josep.camicasals@es.ey.com](mailto:josep.camicasals@es.ey.com)

## Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal

EY Abogados, Madrid

**Francisco Javier Gonzalo**

+34 91 572 7752

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

**Teresa Cordon**

+34 91 572 7868

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

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### 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).

© 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](http://ey.com/es)

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

LinkedIn: [EY](https://www.linkedin.com/company/ey)

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

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

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey-spain/)