

# Boletín de Actualización Fiscal

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 23 de septiembre de 2020, España y otros vs Comisión, asuntos acumulados T-515/13 RENV y T-719/13 RENV. El TGUE concluye que el *Tax Lease* es constitutivo de ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 15 de julio de 2020, Ireland y Apple vs Comisión, asuntos T-778/16 y T-892/16. El TGUE anula la decisión de la Comisión Europea al no demostrar que Apple se había beneficiado de una ayuda de Estado ilegal.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de marzo de 2020, dictada en el recurso contencioso administrativo número 668/2016. No es jurídicamente correcto, por razones de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe, aplicar el método y criterio establecido en los Comentarios de la OCDE de 2008 a ejercicios previos en los que dicho método era imprevisible.

Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020. La no deducibilidad de las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección ha de integrarse con la no deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto, recogida expresamente por la LIS en el artículo 15.f) y no como liberalidad.

Consultas de la DGT V1357-20 y V1358-20, de 12 de mayo y V1809-20, de 8 de junio. La retribución mediante "*scrip dividend*" a socios personas jurídicas tributará en el IS como un dividendo y no estará sujeto a retención.

## I. Propuestas normativas y Legislación

### Legislación en relación con el COVID-19

**Directiva (UE) 2020/876 del Consejo, de 24 de junio de 2020, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE para hacer frente a la urgente necesidad de diferir determinados plazos para la presentación y el intercambio de información tributaria a causa de la pandemia de COVID-19**

El pasado 26 de junio de 2020, se publicó en el DOUE la Directiva de referencia, cuyo principal objetivo es posibilitar el aplazamiento de las obligaciones de información impuestas por la DAC6.

Los graves riesgos para la salud pública y otras dificultades causadas por la pandemia de COVID-19 han perturbado considerablemente la capacidad de las empresas y las autoridades tributarias de los Estados miembros para cumplir las obligaciones de presentación e intercambio de información previstas por la DAC6.

Ante esta situación, la presente Directiva trata de cumplir con la solicitud de diferimiento de los plazos de información que han propuesto varios Estados miembro.

Por ello, la citada Directiva establece el diferimiento opcional relativo al intercambio automático de información sobre las cuentas financieras cuyos beneficiarios sean residentes fiscales en otro Estado miembro y a los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Concretamente, las medidas adoptadas por la Directiva son las siguientes:

- ▶ Los intermediarios y los contribuyentes interesados podrán presentar información sobre aquellos mecanismos transfronterizos cuya fase inicial se hubiese ejecutado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020, hasta el 28 de febrero de 2021 (inicialmente previsto hasta el 31 de agosto de 2020).
- ▶ El primer intercambio de información sobre acuerdos transfronterizos sujetos a información se

ha prorrogado hasta el 30 de abril de 2021, en lugar del 31 de octubre de 2020.

- ▶ En el caso de los acuerdos comercializables, el primer informe periódico deberá ser presentado por el intermediario antes del 30 de abril de 2021.
- ▶ El intercambio de información sobre cuentas financieras que se refiere al ejercicio 2019 u otro período apropiado de presentación de informes se amplía para que tenga lugar dentro de los 12 meses (en lugar de los 9 meses) siguientes al final del año 2019.

La presente Directiva entró en vigor el pasado 27 de junio.

**Decisión (UE) 2020/1101 de la Comisión, de 23 de julio de 2020, por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020**

El pasado 27 de julio de 2020, se publicó en el DOUE la presente Decisión de la Comisión por la que se prorrogan hasta el 31 de octubre de 2020 la franquicia de derechos de importación y la exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020.

Para mayor información sobre este asunto nos remitimos a nuestro [Boletín de Actualización Fiscal nº 95 \(abril 2020\)](#).

**Decisión (UE) 2020/1109 del Consejo, de 20 de julio de 2020, por la que se modifican las Directivas (UE) 2017/2455 y (UE) 2019/1995 en lo que respecta a las fechas de transposición y de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19**

El pasado 29 de julio de 2020, se publicó en el DOUE la citada Decisión del Consejo por la que se modifican las fechas de transposición de determinadas disposiciones previstas en la Directiva (UE) 2017/2455 relativa a

determinadas obligaciones respecto del IVA en las prestaciones de servicios y ventas de bienes a distancia y en la Directiva (UE) 2019/1995 relativa a las ventas a distancia y entregas nacionales de bienes, que se aprobaron para modernizar el marco jurídico del IVA en el ámbito del comercio electrónico transfronterizo entre empresas y consumidores.

Las Directivas habían previsto que el nuevo marco jurídico debía ser de aplicación en los Estados miembro a partir del 1 de enero de 2021. Sin embargo, la pandemia originada por el COVID-19 ha causado que los Estados miembro hayan adoptado acciones inmediatas a escala nacional para abordar la crisis actual de manera prioritaria, mediante la reasignación de recursos reservados a otras cuestiones, imposibilitando así que los Estados miembro hayan podido actualizar y preparar sus sistemas informáticos para poder aplicar la nueva normativa.

Ante esta situación, el Consejo ha acordado aplazar seis meses las fechas de transposición y de aplicación de dichas Directivas, siendo la nueva fecha de transposición el 1 de julio de 2021.

La presente Decisión entró en vigor a los veinte días de su publicación en el DOUE.

### **Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia**

Publicado en el BOE del 23 de septiembre de 2020, se regulan principalmente a través de este Real Decreto-ley los aspectos relativos al trabajo a distancia, entre otros puntos.

En lo que a medidas fiscales se refiere, se incluye en este Real Decreto-ley aquellos aspectos incluidos en el Real Decreto-ley 27/2020, el cual fue posteriormente derogado por el Congreso de los Diputados. Concretamente, se incluye en el presente Real Decreto-ley 28/2020 la prórroga hasta el 31 de octubre de 2020 de la aplicación del tipo del 0% de IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de material sanitario esencial para combatir la COVID-19 y, además, se incluye la regulación del régimen fiscal específico aplicable a la final de la "UEFA Women's Champions League".

### **Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del COVID-19 en los ámbitos de transportes y vivienda**

En el BOE del 8 de julio de 2020 se publicaron las medidas necesarias de reactivación económica en los ámbitos de los transportes y de la vivienda, incluidas en el Real Decreto-ley 26/2020.

Desde el punto de vista tributario, resultan de interés las modificaciones en el IS del régimen fiscal previsto para las autoridades portuarias y el establecimiento del programa «Gran Premio de España de Fórmula 1» como acontecimiento de excepcional interés público.

Respecto de las modificaciones en el IS del régimen fiscal previsto para las autoridades portuarias cabe señalar que el mencionado Real Decreto modifica, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 que no hayan concluido a fecha de 9 de julio de 2020, la letra f) del artículo 9.3 de la LIS, estableciendo que estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII (régimen de entidades parcialmente exentas) de la LIS "las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas". Por tanto, se suprime de la exención toda referencia a las autoridades portuarias.

Asimismo, se establece que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles aquellos sobre los que se aplique la nueva deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias (la cual se introduce vía nuevo artículo 38.bis de la LIS), incluidos los correspondientes a la amortización de los activos cuya inversión haya generado el derecho a la mencionada deducción. La no deducibilidad de estos gastos se introduce mediante la incorporación de la letra n) en el artículo 15 de la LIS.

Por otra parte, se establece que el programa «Gran Premio de España de Fórmula 1» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. La duración del apoyo a esta actividad abarca desde el 1 de enero de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2023.

## **Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo**

Publicado con fecha 6 de julio de 2020, el presente Real Decreto-ley regula, entre otras materias, una moratoria hipotecaria para inmuebles afectos a actividad turística.

En lo que a medidas tributarias se refiere, se recoge en la disposición final primera del Real Decreto-ley una exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concretamente, en la parte de Actos Jurídicos Documentados de las escrituras de formalización de las moratorias de préstamos y créditos hipotecarios y de arrendamientos sin garantía hipotecaria que se produzcan en aplicación de la moratoria hipotecaria para el sector turístico.

## **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**

El mencionado Real Decreto-ley, publicado en el BOE del 27 de junio de 2020, prorroga hasta el próximo 30 de septiembre los beneficios y exoneraciones de los ERTES y las ayudas al colectivo de trabajadores por cuenta propia.

En este sentido, en el artículo 5 del Real Decreto se exponen dos cláusulas que establecen exclusiones y límites relacionados con la transparencia fiscal y el reparto de dividendos.

En relación con la transparencia fiscal, se establece que 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, se expone que 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).

Finalmente, se establece una excepción relativa a la limitación a repartir dividendos, señalando que no será 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.

## **Real Decreto-ley 22/2020, de 16 de junio, por el que se regula la creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento**

Publicado en el BOE el 17 de junio, el Real Decreto 22/2020 modifica en su disposición final primera la LGT para regular las actuaciones mediante videoconferencias u otro sistema similar en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Con esta modificación se establece que las actuaciones de la Administración y de los obligados tributarios en los procedimientos de aplicación de los tributos podrán realizarse a través de sistemas digitales. Se precisa que será la Administración la que determine la utilización de estos sistemas si bien requiere la conformidad del obligado tributario en relación con el uso, fecha y hora de su desarrollo.

Además, en relación con el lugar de las actuaciones inspectoras se establece que las mismas se podrán desarrollar también, además de en los lugares habituales, en otro lugar cuando las mismas se realicen a través de los sistemas digitales, de igual forma bajo la conformidad del obligado tributario.

## Legislación en relación con otras materias

### Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo, de 29 de julio de 2020, por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas

El pasado 5 de agosto de 2020, se publicó en el DOUE la presente Directiva por la que se establecen nuevos tipos impositivos reducidos para pequeños productores independientes y para la cerveza de baja graduación, se actualizan códigos de la nomenclatura combinada y se establecen exenciones en productos elaborados sin fines comerciales o utilizados en complementos alimenticios que contengan alcohol, así como las normas de aplicación de la exención de impuestos especiales sobre el alcohol desnaturalizado.

La presente Directiva entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el DOUE y deberá ser transpuesta a la normativa interna de los Estados miembro a más tardar el 31 de diciembre de 2021.

### Anteproyecto de Ley de modificación de la LIVA, por la que se transponen la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, y la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes

El mencionado Anteproyecto de Ley contiene modificaciones en la LIVA, teniendo la finalidad de cerrar la regulación del comercio electrónico y

establecer las reglas de tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, contratados generalmente por internet y otros medios electrónicos por consumidores finales dentro de la UE, son enviados o prestados por empresarios o profesionales desde otro Estado miembro o un país o territorio tercero.

Estas operaciones quedan sujetas al IVA en el Estado miembro de llegada de la mercancía o de establecimiento del destinatario, afianzando el principio general de tributación en destino en las operaciones transfronterizas en el IVA.

Asimismo, la gestión tributaria del comercio electrónico en el IVA se basa en la ampliación de los regímenes especiales de ventanilla única (los cuales pasan a ser el procedimiento específico previsto por la LIVA para la gestión y recaudación del IVA devengado por estas operaciones a nivel UE).

Finalmente, la nueva regulación del comercio electrónico en el IVA involucra también, como novedad, a los titulares de las interfaces digitales que facilitan el comercio electrónico, que se convierten en colaboradores de la propia recaudación, gestión y control del impuesto.

El presente Anteproyecto de Ley se publicó el pasado 31 de agosto, siendo sometido a audiencia pública hasta el 21 de septiembre de 2020.

### Orden HAC/785/2020, de 21 de julio, por la que se modifican la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la AEAT y la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la AEAT

En el BOE de 12 de agosto de 2020, se publicó la citada Orden Ministerial.

Con esta nueva medida, se pretende dar solución a aquellos supuestos en los que los obligados solicitan ciertas actuaciones de la Administración Tributaria estatal (devoluciones de garantías, levantamientos de embargos, expedición de certificados de ingreso o de estar al corriente de obligaciones tributarias, etcétera) que están condicionadas a la previa realización del pago. Por consiguiente, se pretende introducir normativamente una cautela que impida que, una vez lograda la actuación administrativa pretendida (devolución de la garantía, levantamiento del embargo, expedición del certificado tributario, etc.), el obligado tributario inste de la Entidad colaboradora la anulación y retrocesión de pago asociado al justificante de ingreso exhibido ante la AEAT a tales efectos.

De igual modo, y con el fin de paliar los posibles efectos negativos que podría suponer para las Entidades colaboradoras la introducción de esta medida, se introduce un nuevo supuesto de reembolso a favor de dichas Entidades, relacionado con la recaudación de embargos de sueldos y salarios.

Un segundo aspecto contenido en esta Orden se refiere a la transferencia bancaria como medio de pago de las deudas. El artículo 34 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, después de establecer en su apartado 1 que el pago de las deudas tributarias se podrá hacer siempre en efectivo, dispone que también podrá realizarse por otros medios, con los requisitos y condiciones que para cada uno de ellos establece la citada norma, mencionándose entre tales medios la transferencia bancaria.

**Orden HAC/566/2020, de 12 de junio, por la que se modifica la Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación**

La mencionada Orden ministerial, publicada en el BOE del 26 de junio de 2020, busca regular la llevanza de contabilidad en los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

La disposición transitoria primera de dicha Orden, relativa a la obligación de suministro de asientos

contables correspondientes a 2020, amplía el plazo para su suministro, ya que en el ámbito de los Impuestos Especiales de Fabricación la declaración del estado de alarma, las limitaciones a la movilidad y la paralización de la actividad de determinados sectores y agentes económicos han supuesto, una dificultad directa para el cumplimiento efectivo de la obligación de suministro. De este modo, los establecimientos que estén obligados a la llevanza de la contabilidad a través de la sede electrónica de la AEAT pueden realizar el referido suministro de los asientos contables, correspondientes a 2020, entre el 1 de junio de 2020 y el 15 de enero de 2021.

Además, de igual modo, se ha ampliado el plazo para optar por la llevanza de la contabilidad y el suministro electrónico de los asientos contables hasta el 30 de septiembre de 2020.

**Resolución de 25 de junio de 2020, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre natural del año 2020, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros**

Se publica en el BOE con fecha 29 de junio de 2020 la Resolución citada anteriormente en la cual se establece el tipo de interés efectivo anual para el tercer trimestre de 2020 a efectos de calificar tributariamente como de rendimiento explícito a los activos financieros con rendimiento mixto.

## **II. Tribunal General de la Unión Europea**

**Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 23 de septiembre de 2020, España y otros v Comisión, asuntos acumulados T-515/13 RENV y T-719/13 RENV. El TGUE concluye que el Tax Lease es constitutivo de ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior**

El pasado 23 de septiembre de 2020, el Tribunal General de la Unión Europea (TGUE) ha fallado en los

asuntos acumulados T-515/13 RENV y T-719/13 RENV, confirmando la Decisión de la Comisión Europea que consideró que las ventajas fiscales inherentes al Sistema Español de Arrendamiento Fiscal para la construcción de busques (SEAF o *tax lease*), en la modalidad anterior a la actualmente vigente, eran constitutivas de ayudas de estado incompatibles con el mercado interior.

En su segundo pronunciamiento, el TGUE ha desestimado las pretensiones de los recurrentes, confirmando la Decisión de la Comisión.

En primer lugar, el Tribunal General señala que el régimen SEAF tuvo carácter selectivo, al basarse en un régimen de autorización de carácter discrecional por parte de la Administración Tributaria que al menos potencialmente podría haber discriminado a otros operadores en situación comparable.

Además, el Tribunal rechaza el argumento de la existencia de confianza legítima invocada por el Reino de España que hubiera impedido la recuperación de la ayuda en los ejercicios afectados (desde abril de 2007 hasta la adopción de la Decisión). Por otro lado, recuerda que la Comisión tampoco vulneró el principio de seguridad jurídica al limitar temporalmente la recuperación tan solo hasta el 30 de abril de 2007, fecha de publicación de la Decisión respecto de las AIE fiscales francesas .

Sin embargo, no se pronuncia sobre la identidad de los verdaderos beneficiarios de la ayuda, limitándose a confirmar que con arreglo a la lógica de la decisión impugnada (que considera que los inversores en las AIEs que facilitaban la construcción de los buques eran los únicos beneficiarios, excluyendo a navieras y astilleros) es correcto que la recuperación sólo se les exija a dichos operadores económicos.

La Sentencia del TGUE es susceptible de recurso de casación ante el TJUE en el plazo de dos meses (y 10 días) desde la notificación de la Sentencia. Por tanto, la decisión final sobre la existencia o no de ayuda de Estado, puede demorarse otros 18 o 24 meses.

No obstante lo anterior, el eventual recurso de casación no tiene efectos suspensivos sobre la ejecutividad de la Sentencia del TGUE por lo que, muy probablemente se reactivarán los procedimientos

internos dirigidos a obtener la devolución de las ayudas.

Para una mayor información sobre la presente sentencia, así como las consecuencias derivadas de la misma, puede consultarse la alerta realizada por EY a través del siguiente [enlace](#).

### **Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea, de 15 de julio de 2020, Ireland y Apple vs Comisión, asuntos T-778/16 y T-892/16. El TGUE anula la decisión de la Comisión Europea al no demostrar que Apple se había beneficiado de una ayuda de Estado ilegal**

En los asuntos T-778/16 y T-892/16, el TGUE anula la decisión de la Comisión por la cual entendía que los *tax rulings* otorgados por la administración tributaria irlandesa a favor de Apple, eran constitutivos de ayuda de Estado ilegal; y ordenaba la recuperación de la ayuda cuantificada en 13.000 millones de euros.

Mediante la decisión impugnada, la Comisión entendió que los *tax rulings* habían dado lugar a una reducción de las bases imponibles de las dos filiales de Apple en Irlanda respecto de la tributación “normal”, otorgándolas de esta manera una ventaja selectiva.

El TG señala que la Comisión toma como referencia las reglas internacionales de precios de transferencia de la OCDE así como el *arm's length principle* para demostrar que una medida fiscal es constitutiva de ayudas de Estado, reconociendo que la Comisión identificó correctamente defectos en los *tax rulings*.

No obstante lo anterior, el TG recuerda que la Comisión debe realizar un análisis pormenorizado de las medidas fiscales adoptadas para poder demostrar si otorga o no una ventaja selectiva a su beneficiario.

Continúa señalando el TG que la Comisión erró en su análisis, no demostrando la existencia de dicha ventaja selectiva.

Por tanto, el TG anula la Decisión de la Comisión al no demostrar que los *tax rulings* otorgaban una ventaja económica selectiva a su beneficiario.

El TG reprocha de nuevo a la Comisión el no haber llevado a cabo correctamente el análisis de los elementos que deben concurrir para demostrar que una determinada medida fiscal es o no constitutiva de ayudas de Estado. En este sentido, véanse (entre otras) las recientes sentencias de [Starbucks](#) o el [excess profit tax belga](#), analizadas en anteriores boletines.

### III. Tribunales Nacionales

**Autos de admisión de casación del Tribunal Supremo de fecha 28 de mayo de 2020, 9 de julio de 2020 y 16 de julio de 2020 que darán lugar a sentencias de gran trascendencia práctica**

Recientemente, el TS ha dictado tres relevantes autos por lo que ha admitido recursos de casación que dilucidarán cuestiones de gran alcance.

Nos referimos aquí en primer lugar al Auto de admisión de casación de fecha 28 de mayo de 2020, rec. num. 8296/2019. En su virtud, el TS se pronunciará sobre si en caso de no constar acreditada la práctica de retenciones a cuenta por parte de una persona o entidad pagadora de rentas sujetas a IRPF o, en su caso el posterior ingreso de las mismas en la Hacienda Pública, si el contribuyente que percibe dichas rentas puede deducir en su autoliquidación la retención que debió haberse practicado e ingresado en la Hacienda Pública.

Por otra parte, el Auto de 9 de julio de 2020, 1208/2020, versa sobre un supuesto en el que una compañía adquirió participaciones y dotó una provisión en relación con las mismas que fue fiscalmente deducible y, a continuación, la entidad transmitió las mismas a una entidad vinculada no residente recuperando éstas su valor. El TS deberá determinar en el supuesto descrito, dónde se debe gravar la recuperación de valor, si se debe gravar en sede de la transmitente que dotó la provisión y se practicó la deducción (por la pérdida) o, en su defecto, en sede de la mercantil vinculada, adquirente y nuevo titular del elemento patrimonial transmitido.

Por último, con base en el Auto de 16 de julio de 2020, rec. núm. 1118/2020, el TS deberá determinar si cabe solicitarse la rectificación de la autoliquidación de un ejercicio no prescrito, pero en relación con ejercicios prescritos, respecto de los cuales también se solicita su rectificación -sobre el principio de regularización íntegra-, con la finalidad de permitir aflorar bases imponibles negativas que resultarían compensables en el ejercicio no prescrito cuya rectificación se solicita.

**Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2020, dictada en el recurso de casación contencioso-administrativo número 6027/2017. El TS fija criterio interpretativo al determinar que las acciones y participaciones sociales no se integran en el concepto de ajuar doméstico, excluyéndose por tanto de la presunción legal del 3% del caudal relicto a efectos del ISD**

El TS refrenda el criterio interpretativo adoptado por la AN en la Sentencia de 23 de diciembre de 2019 (dicha sentencia fue objeto de análisis en el [Boletín de Actualización Fiscal nº 96 \(mayo 2020\)](#), al que nos remitimos para mayor detalle), en la cual se establece, entre otros conceptos, que el ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1.321 del Código Civil (ropa, mobiliario y enseres de la vivienda habitual común).

El Alto Tribunal reincide en que no es correcta la idea de que el ajuar doméstico se corresponde con el 3% del caudal relicto que, como presunción legal, establece el artículo 15 de la LISD y que comprende la totalidad de los bienes de la herencia; sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

El Alto Tribunal afirma que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3%, como las acciones y participaciones sociales.



La sentencia incluye un voto particular de tres magistrados que afirman que están parcialmente de acuerdo con los elementos o bienes incluidos en el concepto de ajuar doméstico a efectos del ISD, pero disienten en que esta nueva interpretación del artículo 15 LISD se extienda a los bienes comprendidos en el artículo 1.321 del Código Civil, ya que consideran que el concepto de ajuar doméstico que emplea la LISD es más amplio que el de ajuar de vivienda habitual que se recoge en el Código Civil. Igualmente, estos magistrados discrepan de la nueva interpretación jurisprudencial que se hace del artículo 15 de la LISD y sobre el alcance de las presunciones contenidas en el mismo.

### **Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2020, dictada en el recurso de casación número 6523/2018. El TS reitera que la retención soportada por las IIC no residentes es contraria a la libre circulación de capitales**

El TS reitera el criterio interpretativo adoptado en su Sentencia de 27 de marzo de 2019 (recurso de casación número 5405/2017).

Al igual que en la citada sentencia, la cuestión que suscita este recurso de casación consiste en dilucidar si la normativa española anterior a la entrada en vigor de la Ley 2/2010, de 1 de marzo por la que se modificó la LIRNR para adaptarla a la normativa comunitaria, era discriminatoria y contraria a la libre circulación de capitales.

El Alto Tribunal concluye, en el mismo sentido que en su Sentencia de 27 de marzo de 2019, que el sometimiento a distinto tipo de gravamen a las instituciones de inversión colectiva residentes y no residentes supone un tratamiento fiscal discriminatorio no justificado, restrictivo de la libre circulación de capitales. Dicha sentencia de 27 de marzo fue objeto de análisis en el [Boletín de Actualización Fiscal nº 86 \(abril 2019\)](#), al que nos remitimos para mayor detalle.

### **Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2020, dictada en el recurso de casación contencioso-administrativo número 3687/2017. La Inspección no puede imputar temporalmente los gastos conforme al criterio de devengo y, por el contrario, aplicar el criterio de caja a los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo**

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS desestima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra una sentencia de la AN, sobre si la interpretación de los artículos 19.1 y 19.3 del TRLIS (actuales 11.1 y 11.3 de la LIS) permite que la Administración pueda regularizar los gastos contabilizados anticipadamente a su devengo -para imputarlos temporalmente conforme al criterio de devengo- y, sin embargo, no hacer lo propio con los ingresos contabilizados anticipadamente a su devengo -aplicando a los mismos el criterio de caja-, a la hora de determinar la base imponible del IS.

En el caso que nos ocupa, el contribuyente contabilizó determinados ingresos de su actividad de promoción inmobiliaria a medida que algunos de sus clientes realizaban anticipos, de tal manera que provocó una anticipación temporal de ingresos. Asimismo, imputó los gastos de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos -imputando a cada período la parte de los gastos que se correspondían con los ingresos de dicho período-, criterio que no comparte la Inspección de acuerdo con lo expuesto anteriormente.

En este sentido, el TS señala el principio de correlación entre ingresos y gastos (devengo) como la regla general, pero reconociendo la excepción consagrada en el artículo 19.3 del TRLIS.

La regla general admite la aplicación de un principio diferente al del devengo cuando no se lesionen los intereses de la Hacienda Pública, pero el TS afirma que no puede interpretarse de tal forma que permita a la Hacienda Pública aplicar dos criterios diferentes de forma global a la totalidad de los ingresos y los gastos de un determinado ejercicio ya que, actuando de esa forma, se distorsiona el resultado en beneficio de la Hacienda Pública, suponiendo asimismo una lesión del principio de capacidad económica consagrado en el

artículo 31.1 de la Constitución Española y del principio de objetividad que debe regir las actuaciones de la Administración tributaria, de acuerdo con el artículo 103 de la Carta Magna.

Así pues, concluye el TS que el artículo 19.3 (actual 11.3 de la LIS) no puede interpretarse de forma literal y aislada, sino que debe aplicarse de igual forma a ingresos y gastos, teniendo en cuenta la renta gravable que efectivamente haya obtenido la sociedad en el período en cuestión, por lo que deja patente la prevalencia del principio de correlación entre ingresos y gastos del artículo 19.1 respecto a la regla contenida en el 19.3, en caso de que no quepa apreciar una conducta defraudatoria del contribuyente.

### **Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020, dictada en el recurso de casación número 5159/2017. Se excluyen las remuneraciones percibidas por personas jurídicas interpuestas en relación con sociedades en las que se participa indirectamente a efectos de la reducción del 95% por transmisión de empresa familiar**

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS desestima el recurso de casación interpuesto contra una sentencia del TSJ de Madrid, al entender que el requisito relativo a la necesidad de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la empresa transmitida -percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales o de trabajo personal- y, en concreto, a si deben quedar excluidas del cómputo de la totalidad de los ingresos de la persona que forma parte del grupo familiar -y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar- las retribuciones que perciba de sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas.

En concreto, el TS interpreta, de igual forma que el TSJ de Madrid, que la participación indirecta no se compadece con la exigencia de que el sujeto pasivo ejerza de forma habitual, personal y directa la actividad empresarial exenta, ni con la exigencia de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en

la entidad.

Esa interpretación, según el TS, es la que mejor se acomoda al espíritu del beneficio, con el que el legislador quiso favorecer exclusivamente a patrimonios empresariales que reunieran ciertos requisitos a través de los que se exteriorizaba su carácter "familiar", siendo la reducción prevista en el art. 20.2 c) LISD consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares una vez que han sido objeto de una transmisión mediante una sucesión/donación, aliviando la carga fiscal de la operación cuando la empresa siga en funcionamiento.

Asimismo, una interpretación finalista de la norma nos sitúa en la misma posición por cuanto pretende amparar la titularidad directa de las participaciones de los miembros -personas físicas- de la empresa familiar, no de las participaciones de esos miembros en otras empresas participadas.

Finalmente, la utilización de la expresión "titularidad directa" en los artículos, 4 y 5 del Real Decreto 1704/1999 (requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el IP) sitúa en el mismo punto la anterior conclusión desde un punto de vista de interpretación literal.

Como señala el TS, si el artículo 20.2.c) LISD declara aplicable la reducción únicamente a aquellos supuestos a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, y dicho apartado, en su punto tres remite expresamente al desarrollo reglamentario para determinar las condiciones que han de cumplir las participaciones en entidades, es obvio que los artículos 4.1 y 5.2 del Real Decreto 1704/1999, aplicados por la Sala de instancia, resultan aplicables al ISD.

Asimismo, de admitirse la participación indirecta, como pretenden los recurrentes, ello supondría que el ámbito de aplicación de la reducción en el ISD tendría un ámbito más amplio que la exención prevista a efectos del IP, lo que se opone tanto a los términos literales como a la finalidad que se predica del artículo 20.2.c) LISD, que establece la equivalencia entre el objeto de ambos beneficios fiscales.

En conclusión, para la aplicación de la reducción en la base del ISD por transmisión de empresas familiares, únicamente pueden tomarse en consideración las retribuciones que el sujeto pasivo perciba de sociedades en las que participe directamente, sin que pueda extenderse a las retribuciones de otras sociedades en las que participe indirectamente a través de sociedades familiares exentas.

### **Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020, dictada en el recurso de casación número 6391/2017. La retribución al presidente o a los directores generales por intervenir en los consejos de administración de las Cajas de Ahorro se entiende percibida por la propia Caja y, por tanto, ha de integrarse en la base imponible del IS**

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en línea con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 31/1985 de Órganos Rectores de Cajas de Ahorro (LORCA), fija como criterio interpretativo que, a efectos del IS, las retribuciones distintas de dietas o similares entregadas al presidente o directores generales de una caja de ahorros por asistir a Consejos de sus participadas, han de entenderse percibidas por la propia entidad, habida cuenta que se trata de cargos que exigen dedicación exclusiva, y por lo tanto ha de integrarse en la base imponible del IS de la propia Caja de Ahorros.

### **Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020, dictada en el recurso de casación contencioso-administrativo número 6774/2018. El TS fija la interpretación de los términos “porcentaje de participación” e “impuesto pagado” en relación con la deducción para evitar la doble imposición del art. 30.2 del TRLIS**

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS desestima el recurso de casación interpuesto contra una sentencia de la AN, entendiendo que los términos “porcentaje de participación” e “impuesto pagado” de la deducción para evitar la doble imposición del art. 30.2 del TRLIS, son correctamente interpretados en la

sentencia de instancia.

En relación con la primera controversia, el Alto Tribunal entiende que la norma posibilita la deducción del 100% de la cuota íntegra sólo en aquellos casos en que la participación en el capital social es igual o superior al 5%, cualquiera que sea la participación en los derechos económicos y políticos.

Destaca el TS que el elemento de referencia para calcular el porcentaje de participación es aquél que genera el derecho a la percepción del dividendo, que no es otro que el capital social y los fondos propios, sin perjuicio de otros derechos de carácter económico que, en virtud de contrato o por cualquier otro título, puedan detentarse sobre la sociedad participada, pero que no entrarían a computarse para la aplicación de la deducción por doble imposición por dividendos.

La segunda cuestión de interés casacional viene referida a clarificar si la expresión "impuesto sobre la renta pagado", presente en la cláusula que articula los mecanismos para eliminar la doble imposición recogida en los convenios suscritos por España con otros Estados, ha de entenderse referida únicamente al pago como modo de extinción de la deuda tributaria o si, por el contrario, puede interpretarse que el mencionado pago puede tener lugar a través de la compensación de la deuda tributaria con un crédito fiscal, líquido y exigible.

El TS considera que la expresión "impuesto pagado", en cuanto que contempla la posible deducción de ese impuesto, ha de entenderse referida al impuesto efectivamente satisfecho y, por tanto, únicamente al pago como modo de extinción de la deuda tributaria y no a otros mecanismos que excluyan la efectiva tributación, como puede ser la concesión de un crédito fiscal por el mismo importe que el del tributo.

### **Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020, dictada en el recurso de casación número 1993/2019. El TS determina que podrá iniciarse el procedimiento sancionador tributario antes de dictar la liquidación tributaria**

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS resuelve la cuestión de interés casacional consistente

en determinar si la Administración tributaria está legalmente facultada para iniciar un procedimiento sancionador tributario antes de haberse dictado y notificado el acto administrativo de liquidación determinante del hecho legalmente tipificado como infracción tributaria.

En concreto, la sentencia se centra en los casos en que se sancione el incumplimiento del deber de declarar e ingresar correctamente y en plazo la deuda tributaria u otras infracciones que causen perjuicio económico a la Hacienda Pública, teniendo en cuenta que la sanción se cuantifica en estos casos en función del importe de la cuota liquidada, como un porcentaje de ésta.

El TS fija como criterio interpretativo que ninguna norma legal o reglamentaria establece la necesidad de que se dicte y notifique la liquidación antes del inicio del procedimiento tributario sancionador.

En el caso planteado, el procedimiento sancionador se inició cuando aún no se había dictado y notificado al contribuyente la liquidación, coincidiendo la notificación de esta última en el tiempo con la del acuerdo sancionador. El TS establece que la notificación de liquidación y sanción simultánea no conlleva una quiebra del principio de separación de procedimientos, sentenciando que: *“la razón por la que el legislador reconoce el derecho a un procedimiento sancionador separado no exige que los procedimientos sean sucesivos, esto es, no exige que no puedan simultanearse en el tiempo el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador”*.

El Alto tribunal finalmente interpreta el artículo 209.2 de la LGT, considerando que *“no permite concluir que establece un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador. Y mucho menos que contiene la prohibición de iniciarlo antes de la notificación de la liquidación tributaria de la que se deriva”*.

Seguidamente, establece que el artículo 25 del Real Decreto 2063/2004 (“RGRST” de ahora en adelante), que dispone que pueden iniciarse *“tantos procedimientos sancionadores como actas de inspección se hayan incoado...”*, permite entender que puede iniciarse el procedimiento antes de que se practique la liquidación tributaria. En este sentido, la sentencia reconoce que las previsiones del reglamento podrían rechazarse, si violentaran alguna de las garantías

previstas en el artículo 24.2 de la Constitución Española. En concreto, el derecho a ser informado de la acusación y a la defensa, y el derecho a no autoincriminarse.

Todo lo anterior lleva al TS a concluir que *“Ni el artículo 209.2 LGT, ni ninguna otra norma legal o reglamentaria, interpretada conforme a los criterios del artículo 12 LGT, establecen un plazo mínimo para iniciar el procedimiento sancionador, pudiendo inferirse del artículo 25 RGRST que dicho inicio puede producirse antes de que se le haya notificado a la persona o entidad acusada de cometer la infracción la liquidación tributaria de la que trae causa el procedimiento punitivo, lo que resulta perfectamente compatible con las garantías del artículo 24.2 CE, y, en particular, con los derechos a ser informados de la acusación y a la defensa”*.

La mencionada sentencia cuenta con el voto particular del magistrado D. Francisco José Navarro Sanchis, que considera que la interpretación del artículo 209.2 de la LGT contraviene el principio de separación de procedimientos regulado en el artículo 208.1 de la misma norma, por lo que dificulta el cumplimiento del derecho fundamental, emanado del de presunción de inocencia y de defensa, de la no autoincriminación o *nemo tenetur*.

Además, considera el magistrado que con dicha sentencia *“se abdica de llevar a su máxima plenitud el principio de control de la legalidad de la actuación de la Administración, así como del sometimiento a los fines que la justifican (artículo 106 CE), pues se confrontan, para la interpretación del alcance de una norma, derechos fundamentales que se dicen, de forma un tanto apodíctica, no infringidos, con reglas meramente instrumentales de funcionamiento, como la celeridad, la eficacia o la economía”*.

**Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de marzo de 2020, dictada en el recurso contencioso administrativo número 668/2016. No es jurídicamente correcto, por razones de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe, aplicar el método y criterio establecido en los Comentarios de la OCDE de 2008 a ejercicios previos en los que dicho método era imprevisible**

La entidad recurrente (entidad A), es una sucursal de un grupo bancario holandés. La práctica totalidad de las actividades bancarias del grupo se realiza a través de otra entidad holandesa del grupo (en adelante entidad B).

En virtud de la normativa bancaria europea traspuesta en el ámbito nacional, la entidad A opera en el mercado financiero español bajo la autorización concedida a entidad B por las autoridades holandesas sin necesidad de dotar capital adicional en España. En consecuencia, el ratio de solvencia o coeficiente de recursos propios mínimos debe cumplirse a nivel consolidado en la entidad B según las autoridades holandesas.

En este contexto, pese a que durante los ejercicios 2006 y 2007 a nivel grupo se sobrepasaba holgadamente el ratio de solvencia la entidad A no alcanzaba la tasa mínima de recursos propios básicos y, por lo tanto, la Inspección consideró que tenía un déficit de capital. Así, el órgano tributario decidió atribuir a la entidad A una cifra de capital libre o *free capital*. De esta manera, se recalificó parte del capital ajeno como recursos propios y en consecuencia se minoró la deducibilidad fiscal de los intereses devengados y deducidos en concepto de retribución de capitales ajenos.

Ante esta situación, la recurrente alega que la Inspección está aplicando a los ejercicios 2006 y 2007 una interpretación retroactiva del modelo de Convenio OCDE publicado en el ejercicio 2008.

En este sentido, si bien la propia jurisprudencia admite la denominada interpretación dinámica de los Convenios, no hay que olvidar que los Comentarios de la OCDE son *soft law* y por lo tanto meras guías interpretativas no directamente aplicables a la legislación nacional. Por este motivo, esta interpretación dinámica no debe ser absoluta y como tal suele limitarse por la jurisprudencia, considerándose una extralimitación de esta interpretación dinámica aquellos supuestos en los que los nuevos comentarios suponen una alteración sustancial del Modelo de Convenio predecesor y de sus recomendaciones.

Dicho esto, lo que sostiene la demandante es que los Comentarios de 2008 no se limitaron a matizar la interpretación del artículo 7 del antiguo Convenio, sino que *"se ha pasado del principio de empresa separada*

*con determinación del beneficio empresarial tomando por base la contabilidad, al de prevalencia (...) del análisis de funciones, activos y riesgos"*. En consecuencia, la introducción del denominado capital libre trae causa en la adopción del criterio del análisis funcional, no existente durante los ejercicios 2006 y 2007.

La AN coincide totalmente con la argumentación de la entidad recurrente:

Por un lado, la interpretación dinámica de los Convenios debe ser una suerte de disposición aclaratoria que da luz a una posibilidad interpretativa de normas vigentes. Además, este tribunal advierte del peligro que suponen las disposiciones aclaratorias, pues, por una parte, *"pueden ocultar bajo dicho nombre auténticos cambios normativos con efecto retroactivo"*. *"Pero, además, (...) la doctrina también viene sosteniendo la conveniencia de que, en algunos casos, por razones de seguridad jurídica, el cambio interpretativo tenga un juego prospectivo"*.

Asimismo, la Sala también considera que la atribución de un capital libre al establecimiento permanente es una modificación relevante. Es más, en el propio texto de los Comentarios de 2008 se reconoce que se está introduciendo un cambio de enfoque dada su falta de efectividad para reflejar la realidad económica.

Es decir, no sólo se propone un nuevo enfoque consistente en tener en cuenta el capital libre; sino que, además, para su determinación resulta preciso un análisis completamente innovador de las funciones, activos y riesgos, lo que supone la aplicación de un nuevo método absolutamente imprevisible en los ejercicios 2006 y 2007.

En definitiva, la AN considera que, por razones de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe, no es jurídicamente correcto aplicar el nuevo método y criterio a ejercicios anteriores a 2008.

**Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de junio de 2020, dictada en el recurso contencioso administrativo número 193/2018. Se reconoce el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado por razón de la adquisición de un inmueble ya**

## que existen indicios objetivos de destinar el edificio adquirido a la actividad de promoción inmobiliaria

La entidad recurrente adquirió un edificio que le fue adjudicado en una operación de reducción de capital. El importe de la adjudicación ascendía a 3.003.030,38 euros, por lo que se devengó una cuota de IVA de 540.545,47 euros, indicándose en la escritura pública de adquisición que "la transmisión que se contiene en la presente está sujeta y no exenta al Impuesto sobre el Valor Añadido habida cuenta de que la sociedad adquirente va a proceder a su derribo y realización de una nueva promoción inmobiliaria".

La cuestión litigiosa se reduce a determinar si la recurrente tiene o no derecho a la deducción de la cuota de IVA soportado por la adquisición del edificio.

La Administración tributaria requirió al sujeto pasivo a fin de que acreditase la intención, confirmada por elementos objetivos, de que los bienes y servicios adquiridos iban a ser destinados a la realización de actividades (en este caso, promoción inmobiliaria de edificaciones) que diesen derecho a la deducción de las cuotas soportadas, todo ello a los efectos del artículo 111 de la Ley 37/1992, del IVA.

Se trata de un problema de prueba, el de constatar si la entidad, sobre la cual pesa la carga de hacerlo conforme al artículo 105 de la LGT, habría demostrado mediante elementos objetivos la intención de que los bienes o servicios se adquirieron para destinarlos al desarrollo de la actividad propia de la empresa que es la promoción inmobiliaria.

A diferencia de la Administración, la AN sostiene que existen indicios objetivos del desempeño de la actividad y de la intención de destinar el edificio adquirido a la misma, como el objeto social, la escritura de compraventa y otros documentos.

Asimismo, afirma que la jurisprudencia no exige que la actividad llegue a iniciarse para poder obtener el derecho a la deducción en estos casos, pues basta que se acredite la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinar el bien o servicio de que se trate a la actividad económica propia del sujeto pasivo, aunque nunca se dé comienzo a la misma.

Por lo tanto, el Tribunal estima las pretensiones de la demandante y reconoce del derecho que la asiste a la deducción de la cuota de IVA soportado por razón de la adquisición del inmueble.

## Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de julio de 2020, dictada en el recurso contencioso administrativo número 198/2017. Se reconoce el derecho de la recurrente, una IIC residente en Estados Unidos, a solicitar devolución del IRNR mediante la presentación del modelo 210, por vulneración del artículo 63 del TFUE

La controversia gira entorno a la diferencia de tipos que se aplican a las IIC españolas y a las IIC extranjeras, cuando se les abonan dividendos. A las IIC españolas que cumplieran con los requisitos establecidos en el artículo 28.5 del TRLIS, se les aplicaba un tipo reducido del 1%, mientras que a las que no cumplen dichos requisitos, y a las no residentes, se les aplicaba el tipo general.

Esta situación, y así lo ha venido estableciendo el TJUE (STJUE de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management (C-338-11, 347-11), era contraria a lo establecido en los artículos 63 y 65 del TFUE, por ser contraria a la libertad de circulación de capitales dentro de la Unión Europea.

El legislador español, admitiendo dicho trato discriminatorio, introdujo modificaciones sustanciales en la LIRNR, que supusieron que las IIC no residentes podían reclamar el exceso entre lo retenido y la cantidad derivada de la aplicación del tipo del 1% (presentando modelo 210), siempre que la entidad cumpla con los requisitos exigidos por las Directivas 85/611/CEE y la 2009/65/CE. Lo que ocurre es que, inexplicablemente, el legislador español únicamente reguló lo relativo a las entidades residentes en países de la UE, si bien luego extendió esta misma regulación a las residentes en países del EEE. Nada se dijo acerca de las IIC con residencia en países terceros (como es el caso de la entidad recurrente).

Ha sido el TS a través de distintas sentencias, quien ha considerado que, para obtener el beneficio, basta con que la IIC no residente cumpla los requisitos recogidos en las Directivas reguladoras.

En el caso que se nos plantea, nos encontramos ante un fondo mutuo ("*mutual fund*") que reviste la forma jurídica de "trust", siendo una "*Regulated Investment Company*", sometida a la Ley de Sociedades de Inversión ("*Investment Company Act*"), supervisado por la SEC ("*Securities Exchange Commission*"), organismo regulador del mercado de capitales estadounidense, y aportando la información a los accionistas.

La administración rechaza que estemos ante un supuesto comparable debido a que no cumple con los requisitos establecidos en la ley española (artículo 28 del TRLIS), ni considera suficiente la certificación emitida por la SEC y aportada por la recurrente. Sin embargo, la Sala explica que la comparación debe realizarse con los requisitos exigidos por la Directiva y la supervisión realizada por la SEC ha sido considerada por el TS como análoga a la exigida por las Directivas.

De la documentación que aporta la recurrente, se infiere que el fondo invierte principalmente en acciones y otros valores mobiliarios; diversifica el riesgo, mediante inversiones en empresas de todo el mundo; tiene la forma jurídica de *mutual fund* con la forma de trust; no se trata de una Organismo de inversión colectiva en valores mobiliarios de forma cerrada; está sujeta a supervisión de la SEC, organismo equivalente a las CNMV de España; y el inversor tiene la posibilidad de acceder a cualquier tipo de información registro del fondo.

Por consiguiente, la Sala considera, siguiendo el criterio del TS, que, en contra de lo razonado por el TEAC, sí existe trato discriminatorio.

La Sala recuerda que la doctrina del TJUE admite la posibilidad de "neutralizar" el efecto de la discriminación para el caso de que, en aplicación del CDI entre España y Estados Unidos, "la tributación soportada en España por el fondo reclamante ha podido ser deducida de la tributación que le correspondiese soportar en el país de residencia".

Añadiendo la Abogacía del Estado que, de no haber podido el fondo deducirse la tributación soportada,

debería examinarse si han podido practicarse tal deducción los socios o partícipes.

Ahora bien, la aplicación de este argumento exigiría acreditar que, bien la entidad demandante o bien sus socios o partícipes, pudieron deducirse efectivamente la tributación soportada en España. Prueba que no se intentó por la Administración, probablemente porque el enfoque dado por ésta al dictar las resoluciones recurridas fue que las IIC de Estados Unidos no eran equiparables a las españolas, limitándose a indicar que "*la IIC debe acreditar que no ha podido deducirse en el IS de su país de residencia, el IRNR satisfecho en España*", sin que nada dijese en relación con los socios o partícipes, posibilidad que añadieron la Abogacía del Estado y el TEAC.

En opinión de la Sala, la carga de la prueba correspondía a la Administración, pues estamos ante un "hecho excluyente" (casos en los habiéndose acreditado los hechos que permiten la aplicación de una norma -en nuestro caso la existencia de discriminación-, el perjudicado por su aplicación pretende acreditar hechos que "excluyen" o neutralizan sus efectos, siendo la carga de aportarlos de quien pretende la exclusión).

La Sala considera que, acreditar la tributación soportada por los partícipes o socios, no estaría amparado por el criterio de facilidad probatoria, pues esta información se encuentra fuera del alcance de la recurrente. No puede pretenderse que la demandante acredite como han tributado sus partícipes o socios y se ha disfrutado y hecho efectivo un crédito fiscal que neutralice la discriminación.

Finalmente, la Sala estima el recurso y declara el derecho de la recurrente a la devolución de las cantidades solicitadas.

Sin embargo, la Magistrada Doña Concepción Mónica Montero Elena formula voto particular en el que considera que el tipo impositivo que ha gravado los dividendos percibidos en territorio español, que asciende al 15%, no vulnera el artículo 63 del TFUE y por tanto no puede ser anulado por tal razón, dado el efecto neutralizador del Convenio entre España y Estados Unidos en relación con la legislación americana. Considera la magistrada que esta cuestión no ha sido planteada al TS y, por lo tanto, el Alto Tribunal no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la misma.

## Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 2020, dictada en el recurso contencioso administrativo número 462/2017. La AN estima reconocer el derecho del demandante a la reducción por irregularidad de los rendimientos derivados del ejercicio de los derechos sobre acciones con periodo de generación superior a dos años

La demandante presentó solicitud de rectificación de su declaración-liquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2010, esgrimiendo que había omitido consignar la reducción de los rendimientos del trabajo generados en un periodo superior a dos años (artículo 18.2 de la Ley).

La demandante aducía que en fecha 6 de octubre de 2008 recibió escrito de la empresa para la cual trabajaba, en la que se le comunicaba que, con motivo de la reorganización mundial y la salida del mercado bursátil, se procedía a comprarle todos los derechos sobre acciones que había ido generando en su trayectoria en la firma. Esos derechos se engloban en dos apartados: *Stock Options* y *Long Term Stock Grant*.

Los motivos aportados por la Administración para desestimar la rectificar de la declaración de IRPF del 2008 son los siguientes:

- ▶ Tanto las “opciones de compra de acciones” y “concesión de acciones a largo plazo” son instrumentos que se asocian a la evolución de la cotización de las acciones y deberían haberse ejecutado en fechas posteriores.
- ▶ El derecho del demandante a la percepción de la cantidad satisfecha no derivaría del ejercicio de opciones de compra de acciones sino que nace en el momento en el que la empresa decide sustituir o compensar los eventuales rendimientos futuros de las opciones sobre acciones con una cantidad en metálico. No hay periodo de generación superior a dos años, sino nacimiento instantáneo de un derecho de cobro en sustitución de las opciones de compra de acciones concedidas en el pasado como retribución.

- ▶ No cabe incardinar la cantidad percibida por el demandante como rendimiento irregular previsto en el art. 11.1 del Reglamento del IRPF porque la concesión de *stock options* fue discrecional y, por ello, no indefinida.

La Sala da la razón al demandante en cuanto a que el rendimiento obtenido en 2008 no se devengó instantáneamente al sustituirse las opciones sobre acciones por una cantidad en metálico, sino que fue consecuencia de la materialización de esos derechos sobre acciones a raíz de sobrevenir una causa justificativa de su ejercicio prevista expresamente en el título de concesión de las opciones, que es la toma de control de la compañía por otra que la absorbió. Por tanto, dicho rendimiento debía beneficiarse de la referida reducción (más de dos años de generación) por irregularidad ya que dichas opciones fueron otorgadas en ejercicios previos en los que el periodo entre la concesión (ejercicios 2000 a 2006) y la venta (ejercicio 2008) superaba el citado periodo de dos años.

## IV. TEAC

**Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020 (R.G. 00/03156/2019/00/00). La no deducibilidad de las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección ha de integrarse con la no deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto, recogida expresamente por la LIS en el artículo 15.f) y no como liberalidad**

En el presente caso, la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, tras la comprobación del IS correspondiente a los ejercicios 2012-2015 de la entidad recurrente, que tributaba en régimen de consolidación fiscal, extendió acta de disconformidad regularizando, entre otros conceptos, las cantidades pagadas a determinados miembros del Consejo de Administración. Los consejeros en cuestión eran además directivos de la sociedad dominante, constando en los estatutos de ésta la gratuidad de dicho cargo.



La posición del órgano inspector apelaba, por un lado a la doctrina del TS por la cual para la deducibilidad de las retribuciones de los administradores se exige que se cumpla la legalidad mercantil, y por otro, a la doctrina del vínculo, según la cual debe entenderse que las facultades de los administradores como tales absorben a las que esos administradores puedan tener como directivos de la sociedad. Por tanto, en la medida en que los administradores recibían remuneraciones por sus funciones como directivos de la sociedad y los estatutos de la sociedad no preveían el carácter retribuido del cargo de administrador, la Inspección consideró dichas retribuciones como liberalidades y por tanto, no deducibles.

Por su parte, el contribuyente alegaba que en su caso no era de aplicación la teoría del vínculo por la diferenciación entre las funciones realizadas por los administradores como consejeros de la sociedad de aquellas realizadas por los mismos como directores de mandos de la Compañía.

Dado que las normas fiscales y tributarias sufrieron ciertas modificaciones en el ejercicio 2014, el TEAC realiza un análisis de la normativa aplicable a las retribuciones percibidas por los administradores, diferenciando la normativa aplicable hasta el 31/12/2014 y la normativa aplicable desde 1/1/2015, en la medida en que los ejercicios inspeccionados se ven afectados por ambas regulaciones.

Las conclusiones alcanzadas por el TEAC son las siguientes:

- ▶ Para que puedan considerarse fiscalmente deducibles las cantidades que una sociedad pudiera pagar a sus administradores o consejeros, tanto en ejercicios previos al 1/1/2015 como en los posteriores, dichas retribuciones deben cumplir con todo lo que la normativa mercantil dispone en relación a esas retribuciones. De lo contrario, estaríamos ante un gasto contrario al ordenamiento jurídico y por tanto no deducible.
- ▶ De acuerdo con la teoría del vínculo, las actividades de gestión y administración o alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de ésta, quedan

subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles. No obstante, se admitirá la deducibilidad de las retribuciones abonadas a los administradores, pese a que el cargo sea gratuito según los estatutos, cuando se pruebe la concurrencia del “*elemento objetivo de distinción entre actividades debidas por una y otra causa*”.

- ▶ La previsión estatutaria del carácter retribuido de administrador resulta aplicable tanto a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas como a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución (Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018).

De acuerdo con lo anterior, el TEAC confirma el ajuste de la Inspección en lo que a la retribución de los administradores se refiere, en tanto que los estatutos de la sociedad inspeccionada no preveían el carácter retribuido de los administradores de manera que, a juicio del TEAC, estamos ante un caso claro en que resulta de aplicación la teoría del vínculo, resultando además que la entidad no ha probado que los consejeros hubieran realizado tareas que quedasen fuera de las que tenían que realizar como administradores de la sociedad.

**Resolución del TEAC de 29 de junio de 2020 (R.G. 00/05810/2019/00/00). En el ámbito del IS no procede la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas procedentes de arrendamientos si éstas no han sido efectivamente pagadas, salvo que el obligado al pago de las rentas, una vez exigibles las mismas, hubiese ingresado en el Tesoro el importe correspondiente a dichas retenciones**

En el presente caso, por iniciativa propia de la Vocal Coordinadora del TEAC, se inicia un procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio encaminado a determinar, en el ámbito del IS, la procedencia o no de la deducción y, en su caso devolución, de las retenciones correspondientes a rentas devengadas de un arrendamiento cuando éstas no han sido efectivamente pagadas por el arrendatario,

ante los diferentes pronunciamos de los Tribunales Económico-Administrativo.

Por un lado, el TEAR de la Comunidad Valenciana, TEAL de Ceuta, y el TEAR de Extremadura, dictaron resoluciones basadas en que la obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad de las rentas sujetas a retención (art. 63.1 RIS). Así, a partir de ese momento el sujeto pasivo perceptor de las rentas tiene derecho a deducir la retención procedente, que hay que entender "efectivamente practicada" por el pagador, en cuanto que se trata de una cantidad en poder de éste, que no tiene derecho a exigirle aquél y que ha de ser ingresada en el Tesoro. Las retenciones correspondientes a rentas debidas y no pagadas son "cantidades efectivamente retenidas" a efectos del artículo 139.2 del TRLIS, por lo que generan derecho a devolución.

Por su parte, los TEAR de Castilla-La Mancha, Madrid y Andalucía dictaron resoluciones señalando que la obligación de retener nace en el momento de la exigibilidad de las rentas sujetas a retención (art. 63.1 RIS). A partir de ese momento, el perceptor tiene derecho a deducir la retención que debió ser practicada, al amparo de los artículos 17.3 y 46 del TRLIS. En el artículo 139.2 del TRLIS, por "cantidades efectivamente retenidas" sólo pueden entenderse las efectivamente practicadas, por lo que las no practicadas no generan derecho a devolución.

Por último, los TEAR de la Rioja y Castilla León se han pronunciado en el sentido de que la expresión "satisfagan" contenida en el artículo 140.1 del TRLIS implica que la obligación de retener no surge por el hecho de la existencia de una deuda, sino que es necesario que se proceda a cumplir la obligación (pago). Señalan que el artículo 17.3 del TRLIS exige que haya un "perceptor de cantidades" por lo que, si no se percibió la renta, no cabría la deducción de la retención correspondiente no practicada. La posibilidad de devolver retenciones a cuenta queda supeditada en el artículo 139.2 del TRLIS a que realmente se hayan practicado por el retenedor y soportado por el retenido.

Para la resolución de la controversia el TEAC pone el foco en el momento del nacimiento de la obligación de retener, esto es, el de la exigibilidad de las rentas. Al respecto, el TEAC señala que la obligación de retener

nace, en el ámbito del IS, en el momento de exigibilidad de la renta, y solo si ha nacido dicha obligación queda la Administración habilitada a exigir el importe de la retención al pagador. Debido al criterio de la exigibilidad en el nacimiento de la obligación, dice el Tribunal, podría pensarse que no resulta preciso haber cobrado la renta para que el perceptor pudiera deducirse la retención que le debió ser aplicada, sino que la podría deducir desde el momento en que la renta fuera exigible.

No obstante, este Tribunal trae a colación el concepto de "retener" según lo define el Diccionario de la Real Academia Española, esto es, "descontar de un pago el importe de una deuda tributaria", lo que lleva a razonar que en tanto el pago no se realice, no cabe la práctica de retención alguna y que sólo tras el pago podrá saberse si se practicó o no la retención, o dicho de otro modo, la retención se asocia obligatoriamente con el pago, y por ello, aunque la obligación de retener nazca en un momento anterior -con la exigibilidad de la renta- sólo puede cumplirse efectivamente en el tras el pago. No basta con que la obligación de retener haya nacido, sino que es necesario que se haya podido practicar la retención.

Sin perjuicio de todo lo anterior, el TEAC indica que si el obligado al pago de las rentas, que no las satisface una vez que son exigibles, llega a ingresar en el Tesoro el importe de la retención legalmente establecida, dicho ingreso tendría la consideración de un ingreso debido de retenciones no practicadas, y que en tales circunstancias, si se impidiera al perceptor de las rentas la deducción de la retención correspondiente, se produciría un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, razón por la cual, en este tipo de situaciones procedería reconocer al perceptor el derecho a deducir las retenciones correspondientes a las rentas no satisfechas.

## Resolución del TEAC de 29 de junio de 2020 (R.G. 00/03131/2017/00/00). Aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión en los casos en que la actividad ejercida sea el arrendamiento de inmuebles. Cambio de criterio

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal, el TEAC procede a cambiar su criterio señalando que el régimen fiscal de las empresas de reducida dimensión ya no se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, entendiendo por tal la que reúna los requisitos previstos en el art. 27 LIRPF en el caso de alquiler de inmuebles, de forma que a partir de entonces sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el art. 108 TRLIS.

La Sentencia de 18 de julio de 2019 del TS fue la que adoptó el criterio que ahora sigue el TEAC en la citada Resolución. Dicha Sentencia fue objeto de análisis en nuestro [Boletín de Actualización Fiscal nº 89 \(septiembre 2019\)](#).

## V. Consultas DGT

**Consultas de la DGT V1405-20 y V1410-20, de 13 de mayo. Las operaciones de reestructuración llevadas a cabo con carácter previo a una donación no podrán disfrutar del régimen especial, cuando su principal propósito sea meramente fiscal**

La DGT viene a consolidar el criterio ya introducido en resoluciones anteriores como la V3051-19 de 29 de octubre de 2019, sobre las implicaciones fiscales derivadas de la realización de una donación con carácter subsiguiente a una operación amparada por el régimen especial. En dicha resolución, este centro directivo consideró que, las operaciones sujetas al régimen de neutralidad podrían considerarse meramente preparatorias de la donación posterior, por lo que, los motivos que subyacerían en la concatenación de estas operaciones podrían considerarse eminentemente fiscales y, por tanto, excluyéndose la

aplicabilidad del régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

Del mismo modo, en la V1405-20 se analiza la aportación de participaciones societarias a una entidad de nueva creación para, una vez realizada la aportación, llevar a cabo la donación de las participaciones de la entidad de nueva creación a los hijos de la consultante. En este caso, la DGT entiende que, esta donación realizada con posterioridad puede tener influencia en la determinación del propósito principal de las operaciones, en la medida en que se lograrían unos efectos fiscales distintos de realizarse la donación directamente, en cuyo caso las operaciones se considerarían meramente preparatorias de la donación posterior, siendo su causa meramente fiscal y excluyéndose la aplicación del régimen especial.

Por su parte, en la V1410-20 se plantea una operación de canje de valores y entre otros motivos económicos alegados destaca que, la operación se realizará para facilitar el relevo generacional, ya sea vía sucesión o donación. La DGT entiende que, la realización de dicha donación podría influir en la determinación del propósito principal de la operación de canje de valores planteada, lo que, en su caso, podría derivarse en la inaplicación del régimen especial.

**Consulta de la DGT V1618-20, de 26 de mayo. El importe pagado en concepto de Universal Social Charge en Irlanda puede deducirse a efectos de la deducción por doble imposición internacional en el IRPF**

El consultante, persona física residente fiscal en España, trabaja para una compañía aérea irlandesa en la base que esta tiene en Madrid. Esta compañía retiene a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("IRPF") sobre las retribuciones satisfechas al consultante por los vuelos domésticos en España, mientras que las rentas correspondientes a vuelos internacionales no son sometidas a retención en España, sino que están gravadas en Irlanda por el Impuesto sobre la Renta y el "Universal Social Charge" ("USC").

El consultante plantea si, los impuestos pagados en Irlanda son deducibles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por doble imposición internacional.

Dado que el consultante es residente fiscal en España y obtiene rendimientos del trabajo de una compañía irlandesa, resulta de aplicación el Convenio de Doble Imposición entre España e Irlanda ("CDI"). Si bien, el USC no está expresamente incluido dentro de los impuestos a los que le es aplicable el CDI, entiende la Dirección General de Tributos ("DGT") que de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 2 de dicha norma, tras la comunicación entre las autoridades competentes de ambos Estados contratantes, el CDI resulta de aplicación al USC al tratarse de un impuesto irlandés sobre la renta o de naturaleza análoga a éste.

Por ello, los importes satisfechos por el consultante por las retribuciones obtenidas de conformidad con el artículo 15 del Convenio (rendimientos obtenidos por razón de un empleo a bordo de una aeronave de una compañía irlandesa) son deducibles de acuerdo con lo establecido en el artículo 23.1 del CDI en el IRPF del consultante.

### **Consulta de la DGT V1825-20, de 8 de junio. Las bases imponibles negativas resultantes de la aplicación a una sociedad transparente de un impuesto extranjero no se tendrán en cuenta a efectos de la aplicación de la transparencia fiscal internacional del IRPF ni del cálculo de los rendimientos de capital mobiliario derivados de los dividendos percibidos**

La consultante, persona física, ha sido residente fiscal en México hasta el 1 de enero de 2018, fecha en que comenzó a ser residente fiscal en España. Es titular de la totalidad de las acciones de una sociedad residente en las Bahamas, habiéndose imputado en su impuesto sobre la renta de México los beneficios obtenidos por la sociedad hasta el 31 de diciembre de 2017, por aplicación de un régimen de transparencia fiscal internacional ("TFI") existente en el impuesto sobre la renta mexicano.

La sociedad ha procedido a un reparto de reservas en el ejercicio 2018, manifestando la consultante que

aplicará el régimen especial de TFI de la LIRPF en dicho ejercicio.

La consultante plantea si las reservas de la sociedad a ella distribuidas, que se corresponden con beneficios obtenidos por la sociedad por los que ya ha tributado la consultante en el impuesto sobre la renta mexicano, pueden ser excluidos de la base imponible del IRPF español. En caso de que no puedan ser excluidos, plantea si resultaría aplicable la deducción por doble imposición internacional. Además, pregunta sobre la procedencia de la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores a 2018 a efectos de determinar la renta a integrar por la aplicación del régimen de TFI del IRPF español.

La DGT se remite a consultas anteriores para confirmar que la consultante podrá deducir de la cuota líquida del IRPF español lo satisfecho en el Impuesto sobre la renta mexicano por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de la sociedad en transparencia. No obstante, en este supuesto en que se da las circunstancias inversas (la consultante debe tributar en el IRPF español por los dividendos correspondientes a rentas previamente imputadas de la sociedad en transparencia en un impuesto extranjero), la DGT recuerda la razón de ser del régimen de TFI, así como la autonomía e independencia de los impuestos mexicano y español, de tal forma que las referencias del artículo 91 a previa imputación o tributación de rentas se refieren única y exclusivamente al Impuesto español, salvo referencia expresa.

El régimen de TFI no es aplicable a las rentas percibidas por los socios, sino únicamente a las rentas de la sociedad. La consultante deberá por tanto tributar por los dividendos repartidos por la sociedad en transparencia de acuerdo con el régimen general del Impuesto, esto es, como rendimientos del capital mobiliario, siendo de aplicación la deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de la LIRPF en la parte correspondiente a las rentas imputadas por la sociedad en transparencia que se corresponda con los dividendos repartidos.

Además, para el cálculo del rendimiento neto del capital mobiliario correspondiente a los dividendos percibidos por la consultante, no podrá minorarse el importe obtenido en las bases imponibles negativas procedentes

de ejercicios anteriores a 2018, dado que no tendrían la naturaleza de gastos deducibles conforme a la LIRPF, unido a la referida autonomía e independencia de los impuestos mexicano y español. Asimismo, la forma de cálculo de las rentas a imputar prevista en el artículo 91 de la LIRPF no tiene en cuenta posibles bases imponibles negativas resultantes de la aplicación a la sociedad transparente de un impuesto extranjero.

### Consulta de la DGT V1964-20, de 16 de junio. El hecho de que el único accionista y director de una sociedad residente fiscal en Estonia trabaje desde casa en España podría suponer que la sede de dirección efectiva de la sociedad esté en España

El consultante es una persona física residente en España que se plantea constituir una sociedad en Estonia, de la cual sería el único accionista y director, si bien seguiría residiendo en España. Los servicios que ofrece la empresa se prestan telemáticamente. Como único propietario de la empresa, implantaría una oficina de representación y trabajaría desde casa como autónomo, recibiendo por ello un pago mensual.

El consultante se plantea si está operativa exige constituir una entidad en España.

Entiende la DGT que, si bien la sociedad se constituirá conforme a las leyes estonias y estará domiciliada en Estonia, el hecho de que su único accionista y director resida en España podría determinar que la dirección y el control del conjunto de las actividades de la entidad radica en territorio español y que, por tanto, la entidad tiene la sede de dirección efectiva en España.

En caso de que, conforme a la normativa interna de Estonia, la sociedad también se considere residente allí, el Convenio de Doble Imposición entre España y Estonia remite al procedimiento amistoso para resolver la cuestión.

Concluye la DGT que el consultante podrá por tanto operar de la forma descrita constituyendo la sociedad en Estonia, si bien, atendidos los hechos y circunstancias que corresponderá su valoración a los órganos competentes de la Administración tributaria, podría ser considerada residente fiscal en España de

conformidad con la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

### Consulta de la DGT V2090-20, de 23 de junio. Actividad de alquiler y compraventa de viviendas. Ni los gastos en los que incurre la empresa durante el procedimiento de venta de las existencias ni los gastos generales podrán formar parte del precio de adquisición ni ser objeto de periodificación

La consultante es una entidad censada en el epígrafe 861.1: Alquiler de viviendas, siendo ésta su principal actividad que aplica el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.

La sociedad adquiere viviendas que serán destinadas al arrendamiento durante unos años y después puestas a la venta, incurriendo en gastos generales (tales como sueldo de administradores, alquiler de oficinas, intereses financieros para la adquisición de activos inmobiliarios, etc.) y en gastos de gestiones encaminadas a conseguir dichas ventas (estudio y determinación sobre cuándo y cómo poner a la venta activos, gestiones comerciales de venta, etc.), pudiendo ocurrir que los ingresos por ventas de estos inmuebles no se produzcan en el mismo ejercicio sino en uno posterior y que las rentas obtenidas por el arrendamiento de viviendas acogidas al régimen especial sean positivas, mientras que el resto de rentas de las demás actividades sean negativas por no haberse producido ingresos en el ejercicio o por ser éstos inferiores a los gastos asociados (gastos directos y la parte proporcional de gastos generales).

La consultante pregunta si en los ejercicios en los que no se produzcan ingresos por la actividad de compraventa de viviendas, pero sí se hayan realizado gestiones y gastos para dicha actividad, es posible que dichos gastos y una parte proporcional de los gastos generales sean activados como mayor coste de las viviendas que posteriormente sean objeto de venta, deduciéndose entonces en el ejercicio en que se produzcan los ingresos correspondientes a dicha actividad; o bien, si dichos gastos pueden considerarse gastos a distribuir en varios ejercicios y ser deducidos en un ejercicio posterior en el que se produzca la venta de alguna de las viviendas.

En el informe emitido por el ICAC el 15 de junio de 2020, a petición de la DGT se llega a la conclusión de que los inmuebles destinados a la compraventa deben ser considerados como existencias ya que son poseídos por la empresa para ser vendidos en el curso normal de explotación, puesto que la compraventa, junto con el arrendamiento de viviendas, es parte de su actividad habitual. Además, no serán susceptibles de capitalización los gastos que se produzcan posteriormente a la ubicación de las existencias para su venta y aquellos que no sean atribuibles a su adquisición, con la excepción de los intereses incorporados a los débitos cuando se cumplan los requisitos.

Con base en el informe del ICAC, la DGT sostiene que los gastos en los que incurre la empresa durante el procedimiento de venta de las existencias, así como los gastos generales, no podrán formar parte del precio de adquisición de las existencias ni tampoco ser objeto de periodificación, debiendo imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio en que ocurran, tal como establece el principio de devengo.

### **Consultas de la DGT V1357-20 y V1358-20, de 12 de mayo y V1809-20, de 8 de junio. La retribución mediante "scrip dividend" a socios personas jurídicas tributará en el IS como un dividendo y no estará sujeto a retención**

La DGT analiza tres supuestos en los que una entidad ofrece a sus accionistas, contribuyentes del IS, un modelo de retribución flexible denominado "*scrip dividend*".

Los supuestos planteados combinan diferentes formas de retribución (i) pago en efectivo; (ii) entrega de acciones liberadas en el marco de una ampliación de capital liberada con cargo a reservas o prima de emisión; o (iii) entrega de derechos de suscripción preferente o de asignación gratuita que podrán canjearse en el mercado o adquirirse por la entidad emisora.

A la luz de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC que introduce un cambio en el tratamiento contable de este tipo de retribuciones al accionista, la cuestión planteada se centra en determinar si debe

practicarse retención o ingreso a cuenta, y en su caso cómo habrá de hacerse, cuando la operación se traduzca en la entrega de acciones liberadas o de derechos de suscripción preferente.

Tras la mencionada Resolución, cuando una entidad acuerde la entrega de derechos de asignación gratuita, dentro de un programa de retribución al accionista, que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendiéndolos a la sociedad emisora, el socio deberá contabilizar un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero.

Con base en dicha Resolución y en el informe del ICAC de 16 de diciembre de 2019 solicitado por la DGT, concluye el centro directivo que el tratamiento fiscal de las operaciones planteadas en el IS para los socios de la entidad que perciban los derechos de asignación será el correspondiente a los dividendos, con independencia de que perciban acciones liberadas, de que los derechos de asignación recibidos se enajenen en el mercado o de que se perciba el efectivo de la entidad emisora.

En este sentido, los ingresos registrados por los socios como consecuencia del "*scrip dividend*" podrán aplicar la exención regulada en el artículo 21 de la LIS (si se cumplen los requisitos para ello), habiendo de integrarse tales ingresos, en caso contrario, en su base imponible.

Por otra parte, en cuanto a la retención, la DGT aclara que los dividendos sujetos al IS, obtenidos en el marco de la fórmula de retribución analizada, no tendrá la consideración de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta del IS.

Por último, en la consultas V1358-20 y V1809-20 se analiza un elemento adicional y es el caso en el que la ampliación totalmente liberada se efectúe con cargo a la cuenta de prima de emisión en lugar de con cargo a reservas correspondientes a beneficios no distribuidos.

Por su parte, la V1809-20 contempla también el supuesto en el que la sociedad no genera un beneficio superior al importe capitalizado en el ejercicio en el que se amplía capital con cargo a la prima de emisión.

Pues bien, concluye la DGT que también en estos casos el ingreso obtenido por el socio se calificará fiscalmente como dividendo y supondrá, en virtud del 17.6 de la LIS,

la reducción del valor a efectos fiscales de la participación que el socio tiene en la sociedad, no integrando en su base imponible el importe recibido, siempre que el valor de esa participación exceda del importe percibido. Por el contrario, el exceso del importe percibido sobre el valor de la participación se integrará en la base imponible, teniendo en cuenta que puede dar lugar a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21 de la LIS, asimilándose a una renta derivada de la transmisión de participaciones y no a una distribución de dividendos, toda vez que el reparto de la prima de emisión se asimila al tratamiento fiscal procedente a una reducción de capital con devolución de aportaciones.

En este caso, tampoco habrá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta.

### Consulta V1255-20 de 5 de mayo. Arrendamiento de inmuebles a miembros del grupo familiar y cuestiones relativas a la “patrimonialidad sobrevenida” a efectos de la exención del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP

El consultante, persona física, es titular del 89,98 % de las participaciones en una entidad holding (sociedad A) de un grupo empresarial familiar. La sociedad A tiene como actividad principal el asesoramiento financiero, así como la promoción inmobiliaria y el arrendamiento de inmuebles, disponiendo de medios personales y materiales necesarios para el desarrollo de estas actividades.

La entidad A pretende arrendar a valor de mercado varios de los inmuebles que componen su activo a miembros del grupo familiar, socios y no socios de esta. Se plantea si los inmuebles arrendados a miembros del grupo familiar podrán ser considerados como elementos patrimoniales afectos a efectos del acceso y alcance de la exención prevista en el artículo 4. Ocho. Dos de la LIP.

De cara a determinar la existencia de actividad económica o si un elemento está o no afecto a ella, la DGT se refiere íntegramente a lo establecido en los artículos 27.2 y 291. letra c) de la LIRPF, respectivamente.

Así, para que la actividad de arrendamiento de inmuebles se considere actividad económica a efectos de IP es necesario que el empleado se dedique a jornada completa a la actividad de arrendamiento de inmuebles (por remisión de LIP a LIRPF a estos efectos), salvo que el resto de las actividades que realice sean notoriamente irrelevantes, algo que se valoraría por el órgano gestor en caso de comprobación. Si la actividad de arrendamiento de inmuebles califica como actividad económica, los inmuebles que se arriendan a miembros del grupo familiar a valor de mercado por la entidad pueden considerarse necesarios para la obtención de los rendimientos y por tanto estar afectos a efectos del régimen de empresa familiar. Por el contrario, si los inmuebles fueran cedidos a miembros del grupo de parentesco o destinados a uso personal de los mismos al margen de un contrato de arrendamiento a precio de mercado por la entidad dentro del desarrollo de la actividad económica de arrendamiento, en cuyo caso no estarían afectos a actividad empresarial.

Adicionalmente, se plantean dos cuestiones relativas al concepto de “patrimonialidad sobrevenida” que la DGT resuelve en el siguiente sentido:

- ▶ El beneficio obtenido por la sociedad C (filial de la entidad A) por la venta en el ejercicio 2016 de acciones de la sociedad S en la que tenía más del 5% (con la finalidad de gestionar la participación y contando con medios materiales y humanos para ello) podrá considerarse como procedente de la realización de actividades económicas (y por tanto incluido en los beneficios que componen la “patrimonialidad sobrevenida”) siempre que los ingresos de la entidad S procedieran al menos en un 90% de la realización de actividades económicas.
- ▶ Asimismo, los dividendos pagados por la entidad C a la entidad A correspondientes con beneficios obtenidos por la entidad C en la venta de la entidad S, podrán considerarse a efectos de la “patrimonialidad sobrevenida” de la entidad A, en la medida en que la participación de la entidad A en C es superior al 5%, se posee con la finalidad de gestionar y dirigir participación, se cuenta con medios materiales y humanos, y los ingresos de C deriven en al menos un 90% de actividades económicas. Es decir, los dividendos de C a A

podrían considerarse en la “patrimonialidad sobrevenida” de A ya que vienen de actividades económicas de C al asimilar a actividades económicas la transmisión en S, si bien para ello era necesario que S tuviera actividad económica (más del 90% de sus ingresos fueran de actividades económicas).

## VI. Convenios para evitar la doble imposición

### Protocolo entre el Reino de España y la República de la India hecho en Nueva Delhi el 26 de octubre de 2012

El 9 de julio de 2020 se publicó en el BOE el Protocolo firmado entre España y la India por el que se modifica el Convenio y el Protocolo para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal firmado en Nueva Delhi el 8 de febrero de 1993. Entre las principales novedades cabe destacar:

- ▶ Se incluye una cláusula que ampara el ajuste correlativo o bilateral a practicar en un Estado contratante cuando en el otro Estado contratante se haya practicado un ajuste de precios de transferencia.
- ▶ Se actualizan las obligaciones relativas a la obligación de intercambio de información, añadiéndose un nuevo precepto a estos efectos sobre la asistencia en la recaudación, que deberá ser mutua.
- ▶ Se permite asimismo a los Estados contratantes recurrir a otras técnicas para la obtención de información, como las inspecciones simultáneas.
- ▶ Se introduce una cláusula de limitación de beneficios, con el fin de impedir el uso abusivo del Convenio.

## VII. OCDE

### Últimas novedades sobre los progresos realizados en relación con el proyecto BEPS 2.0

El pasado 18 de julio, la OCDE publicó [el informe](#) del Secretariado de la OCDE dirigido a los Ministros de Finanzas del G20 y de los Gobernadores del Banco Central. El informe se centra en dos aspectos: (i) una actualización sobre el progreso realizado por las jurisdicciones del G20 en materia de fiscalidad internacional y los próximos pasos a seguir, y (ii) los avances en cuestiones de transparencia e intercambio de información a efectos fiscales (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*).

En la misma fecha, tuvo lugar una reunión entre los Ministros de Finanzas del G20 y los Gobernadores de los distintos Bancos Centrales, tras la cual emitieron [un comunicado](#) (“*communiqué*”) a fin de reiterar su compromiso con abordar los desafíos que presenta la digitalización de la economía y la importancia de llegar a una decisión consensuada en relación a dichos desafíos y plasmar la forma de abordar los mismos.

Del comunicado se desprende el evidente compromiso que ostenta la OCDE con los Pilares I y II, aspectos que serán analizados y discutidos previsiblemente durante los próximos días 15 y 16 de octubre por los líderes del G20.

Posteriormente, el 22 de julio de 2020, tuvo lugar la videoconferencia acogida por la OCDE conocida como “*Tax Talks webcast*”, mediante la cual los miembros del Secretariado de la OCDE aportaron a toda la audiencia una visión general en relación a los resultados obtenidos tras la reunión mantenida por los Ministros de Finanzas G20, así como una actualización sobre la evolución de las iniciativas anteriormente mencionadas.

Destaca el interés continuo del G20 por lograr un consenso mundial sobre las nuevas normas de fiscalidad internacional. En este sentido son relevantes las declaraciones del representante de Comercio de Estados Unidos (US Trade Representative) donde confirmaba la participación de Estados Unidos en las negociaciones con otras jurisdicciones para llegar a



una solución consensuada en lo relativo a las materias contenidas en el Pilar I y la aplicación del contenido del mismo en dicha jurisdicción habían alcanzado un punto muerto.

Mayor detalle del contenido de la citada guía en la [alerta](#) publicada por EY.

Como último apunte, se han filtrado los potenciales borradores del [Pilar I](#) y [Pilar II](#). Como adelantábamos, el contenido de los mismo será objeto de debate durante la reunión de la OCDE en octubre.

**La OCDE publica un conjunto de reglas estandarizadas para los operadores de plataformas online mediante la cual se declaran los datos relativos a vendedores en el sector de la economía colaborativa**

En julio, la OCDE publicó unas [reglas estandarizadas](#) para homogeneizar el sistema mediante el cual se declararán determinadas operaciones realizadas por las plataformas digitales dentro del sector de la economía colaborativa. Dichas reglas aspiran a facilitar la obtención de información relevante en términos de ingresos obtenidos por dichas plataformas y con el objetivo final de poder comunicar dicha información a las autoridades tributarias correspondientes.

Con la publicación de este nuevo sistema de *reporting*, la OCDE pretende probar que las soluciones planteadas para hacer frente a los desafíos en materia fiscal que presenta la economía digitalizada son posibles y necesarias, y que, al mismo tiempo, redundan en beneficio de las autoridades fiscales en las diferentes jurisdicciones, contribuyentes y entorno económico.

Consulten la alerta realizada por EY a través del siguiente [enlace](#).

**La segunda edición del informe estadístico del Impuesto sobre Sociedades preparado por la OCDE y publicada en julio, incluye nuevos datos que facilitan el estudio de las tendencias en materia de erosión de bases imponibles**

Con fecha 8 de julio de 2020, la OCDE publicó la segunda edición de [un informe](#) (junto con la [plataforma](#)

que contiene dicha información) que incluye estadísticas en materia de fiscalidad internacional.

En el mismo informe, la OCDE señala la existencia de conductas de erosión de bases imponibles que evidencia la necesidad de continuar abordando este tipo de comportamientos y de continuar trabajando a fin de llegar a la solución consensuada que persigue el proyecto BEPS 2.0.

Para consultar la alerta realizada por EY puede acceder a través del siguiente [enlace](#).

**La OCDE publica un informe con fines recapitulativos en el que incluye las últimas reformas fiscales implementadas por los miembros de la OCDE**

Con fecha 3 de septiembre, la OCDE publicó el informe anteriormente mencionado bajo la denominación de [Tax Policy Reforms 2020](#). En el mismo, se identifican las tendencias principales en materia fiscal con anterioridad a la crisis sanitaria provocada por el COVID-19 así como las medidas implementadas con posterioridad como respuesta a la pandemia.

Así pues, el informe concluye con dos ideas principales: (i) los miembros de la OCDE están realizando una importante labor a fin de adaptar sus sistemas tributarios para alinearlos con los estándares de las acciones de BEPS y (ii) a pesar de que todavía no se ha llegado al consenso que persigue dicha organización en lo relativo a BEPS 2.0 y los desafíos de la economía digitalizada, los miembros de la OCDE sí han comenzado a aplicar medidas provisionales a fin de gravar ingresos derivados de servicios digitales prestados en sus respectivas jurisdicciones.

## VIII. Otras cuestiones de interés

**La CE publica un detallado plan de acción enfocado hacia la consecución de un fiscalidad justa y simple**

La CE, en su empeño por conseguir una fiscalidad más transparente que potencie el crecimiento económico de la Unión, publicó el 15 de julio de 2020 un plan de acción que pretende implementar de aquí al año 2024.

Las acciones que se planea implementar se engloban en seis categorías, entre las que cabe destacar:

- ▶ Registro fiscal efectivo y eficiente, desde el punto de vista tecnológico.
- ▶ Efectiva obligación de presentación de informes fiscales, con especial énfasis en las transacciones transfronterizas.
- ▶ Cumplimiento del pago de impuestos, reduciendo con ello la evasión fiscal.
- ▶ Verificación, supervisión y administración para una mejor cooperación fiscal.
- ▶ Reforzar la prevención y resolución de conflictos.
- ▶ Simplificar la normativa europea fiscal con el fin de reforzar la competitividad del mercado único.

### La CE propone la revisión de la Directiva sobre cooperación administrativa en el marco de la publicación del nuevo plan de acción para una fiscalidad europea más simplificada

El 15 de julio de 2020, la Comisión Europea publicó una propuesta legislativa para la revisión de la Directiva de Cooperación Administrativa (Directiva del Consejo 2011/16/UE o CAD), para ampliar las normas de transparencia fiscal de la Unión Europea a las plataformas digitales.

La propuesta introduce entre sus principales medidas:

- ▶ La obligación de presentación de informes para las plataformas digitales y un intercambio automático de información entre las administraciones tributarias de los Estados Miembros sobre los ingresos generados por los vendedores de esas plataformas a partir del 1 de enero de 2022.
- ▶ Un marco jurídico para la realización de inspecciones conjuntas entre dos o más Estados miembros.
- ▶ La modificación de la Directiva para aclarar que la información intercambiada puede utilizarse para

finances relacionados con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y otros impuestos indirectos.

### El Paquete Europeo (2020) para una fiscalidad justa y simple de apoyo a la recuperación económica

La CE aprobó el 15 de julio de 2020 un nuevo paquete fiscal que tiene como objetivo apoyar la recuperación económica europea y el crecimiento a largo plazo.

El Plan de Acción fiscal se compone de 25 medidas dirigidas a implementar los objetivos de justicia y simplificación fiscal, considerando en particular la modernización y digitalización de la economía y de las propias administraciones tributarias. El plan se compone de tres iniciativas interrelacionadas:

- ▶ Un “Plan de Acción Fiscal”;
- ▶ una propuesta de modificación del marco de cooperación fiscal administrativa (DAC7); y,
- ▶ una Comunicación sobre Buena Gobernanza fiscal.

Entre las distintas medidas destaca la propuesta de modificación de la Directiva de Asistencia Administrativa en materia tributaria (DAC7) y la implementación de la Comunicación sobre “Buena gobernanza fiscal en la UE y más allá”.

En definitiva, el “Paquete Fiscal 2020” presentado por la Comisión UE en julio 2020, tal y como ya avanzamos, constituye una primera pieza de una agenda fiscal más amplia y compleja, que pivota sobre los ejes de la transformación verde (New Green Deal) y digital de la economía europea

Para mayor información, consulte la siguiente alerta fiscal:

[El Paquete Europeo \(2020\) para una fiscalidad justa y simple de apoyo a la recuperación económica.](#)

### La CE prorroga las normas de la UE sobre ayudas de Estado y adopta ajustes específicos para mitigar los efectos del brote de coronavirus

La CE aprobó el 2 de julio la prórroga de la vigencia de ciertas normas sobre ayudas estatales que, de

otro modo, expirarían a finales de 2020. Asimismo, decidió introducir ciertos ajustes específicos en las normas vigentes de cara a mitigar las repercusiones económicas y financieras de la crisis del Covid19.

Concretamente se aprueba:

- ▶ Prórroga de un año (hasta 2021):
  - ▶ Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para 2014-2020.
  - ▶ Directrices sobre ayudas de Estado para promover las inversiones de financiación de riesgos.
  - ▶ Directrices sobre ayudas de Estado para la protección del medio ambiente y la energía.
  - ▶ Comunicación sobre la ejecución de importantes proyectos de interés común europeo (IPCEI).
  - ▶ Comunicación relativa a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al seguro de crédito a la exportación a corto plazo (STEC).
- ▶ Prórroga de tres años (hasta 2023):
  - ▶ Reglamento General de Exención por Categorías (RGECE).
  - ▶ Regulación de mínimos.
  - ▶ Directrices sobre ayudas estatales para el rescate y la reestructuración de empresas no financieras en crisis.

### **La CE aprueba un fondo español de 10.000 millones de euros para apoyar la deuda y el capital de las empresas afectadas por el brote de coronavirus**

El pasado 31 de julio, la CE aprobó la creación de una serie de planes españoles cuya finalidad es crear un fondo (Fondo de Apoyo a la Solvencia) con un presupuesto de 10.000 millones de euros que invertirá a través de instrumentos de deuda y capital en empresas españolas afectadas por la crisis de Covid19.

España notificó sus planes a la CE bajo el Marco Temporal de Ayudas Estatales y la CE llegó a la conclusión de que la medida es necesaria, adecuada y proporcionada para poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, de conformidad con el apartado b) del párrafo 3 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y las condiciones establecidas en el Marco temporal.

Tal y como afirmó la vicepresidenta ejecutiva Margrethe Vestager: *"El plan garantiza que el Estado reciba una remuneración suficiente por el riesgo asumido por los contribuyentes, que existan incentivos para que el Estado salga lo antes posible y que el apoyo venga acompañado de condiciones, entre ellas la prohibición de dividendos, pagos de bonificaciones y otras medidas para limitar las distorsiones de la competencia."*

### **La tercera modificación del marco temporal de la CE en materia de ayudas de Estado**

El 29 de junio entró en vigor la tercera Modificación del Marco Temporal relativo a las medidas de ayuda estatal destinadas a respaldar a la economía en el contexto del actual brote de COVID-19. Con esta última modificación se pretende dar mayor flexibilidad a los Estados Miembros para conceder nuevas ayudas y aclarar ciertos aspectos técnicos del documento original.

En este sentido, la Comisión ha querido aclarar que las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales deben estar destinadas a compensar el daño causado directamente por el brote de COVID-19, como el que se derivaría de las medidas de cuarentena que hayan impedido el desarrollo de la actividad de la empresa.

Respecto al mayor grado de flexibilidad del que gozan los Estados miembro con esta última modificación, se refleja en la autorización de conceder ayudas a microempresas y pequeñas empresas en aquellos casos en los que ya se encontraban en crisis antes del 31 de diciembre de 2019, siempre que dichas empresas: (i) no se encuentren inmersas en un procedimiento concursal con arreglo a su Derecho nacional; (ii) no tengan pendientes de reembolso ayudas de salvamento y,

(iii) en caso de haber resultado beneficiarias de una ayuda de reestructuración, no se encuentren todavía sometidas al plan de reestructuración.

Otra de las modificaciones la encontramos en el ámbito de recapitalizaciones de empresas. Concretamente, en esta ocasión se permite que en aquellos casos en los que inversores privados contribuyen a la ampliación de capital de forma significativa en las mismas condiciones que el Estado, la prohibición de adquisición de participaciones superiores al 10% en empresas competidoras y la limitación de la remuneración de los directivos que comporta la intervención del Estado en el capital quedan reducidas a tres años. Asimismo, también se levanta la prohibición de repartir dividendos para los titulares de esas nuevas acciones y para los de las acciones previas, siempre que la participación de los titulares de dichas acciones previas quede reducida, en total, a menos de un 10 % de la empresa.

### Recurso de incumplimiento interpuesto el 24 de junio de 2020 por la CE contra el Reino de España, como consecuencia del régimen de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión, por vulnerar dicho régimen los principios de equivalencia y de efectividad

El 24 de junio, la CE interpuso un recurso por incumplimiento contra el Reino de España al entender que las condiciones y requisitos para la responsabilidad patrimonial del estado por vulneración del Derecho de la Unión, son de imposible o muy difícil cumplimiento.

La Comisión interpone este recurso tras haber iniciado en junio de 2017 el procedimiento de infracción contra España, entendiéndose que la normativa española tenía una repercusión negativa en los principios de equivalencia y efectividad del Derecho de la UE.

El recurso se tramitará bajo el número de asunto [C-278/20](#).

### La CE recomienda restringir las ayudas a las empresas con vínculos a paraísos fiscales

El 14 de julio, la CE ha recomendado que no se concedieran ayudas estatales (incluidas aquellas ayudas concedidas con arreglo al Marco Temporal), a las empresas que tengan vínculos con países o territorios enumerados en la lista de la UE de países y territorios no cooperadores; o, que hayan sido condenadas por delitos financieros graves, incluidos el fraude financiero, la corrupción, el impago de obligaciones fiscales y de seguridad social.

El objetivo de la recomendación es proporcionar una guía a los Estados miembros sobre cómo establecer condiciones de apoyo financiero que eviten el mal uso de los fondos públicos y fortalecer las salvaguardias contra el abuso fiscal en toda la UE.

### IX. Novedades fiscales de otras jurisdicciones

#### Ecuador exige a ciertos contribuyentes que paguen la totalidad de los impuestos sobre la renta estimados para el año fiscal 2020 antes del 11 de septiembre de 2020

Los contribuyentes sujetos a esta nueva obligación (incluyendo los establecimientos permanentes (EP) de no residentes) son aquellos que cumplan con los siguientes requisitos:

- ▶ Están sujetos al impuesto sobre la renta;
- ▶ han tenido ingresos brutos de 4.2 MEUR durante el ejercicio fiscal 2019; y
- ▶ han obtenido beneficios durante el periodo transcurrido de enero a junio de 2020.

En caso de incumplimiento del plazo se devengarán intereses de demora.

#### Portugal transpone las Directivas Anti-Abuso (ATAD 1 y ATAD 2) a su normativa interna

La normativa portuguesa recoge definiciones de conceptos esenciales relativos a los mecanismos híbridos, tales como: (i) mecanismos híbridos; (ii) ingreso de doble inclusión; (iii) doble deducción; (iv);

deducción sin inclusión; (v) entidad híbrida y; (vi) transferencia híbrida, entre otros.

Las reglas serán aplicables a los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020, excepto aquellas que tratan de los mecanismos híbridos inversos, cuya aplicación se retrasará hasta el 1 de enero de 2022, así como las aplicables a situaciones relacionadas con la capacidad de absorción de pérdidas del sector bancario, cuya aplicación se retrasará hasta el 1 de enero de 2023.

### **El Tribunal Supremo (“TS”) de Italia reconoce la condición de beneficiario efectivo a una entidad subholding luxemburguesa a la luz de los casos daneses del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”)**

Las autoridades fiscales italianas (“ITA”) impugnaron la aplicación de la exención de la retención en origen sobre los intereses pagados por una empresa italiana a su matriz luxemburguesa, una subholding con funciones financieras y de tesorería (“HoldCo”). Los intereses se referían a un préstamo relacionado con una transacción de compra apalancada y de fusión, que implicaba la adquisición de un objetivo italiano y otro sueco.

La ITA sostuvo que HoldCo no podía ser considerada como el beneficiario efectivo de los ingresos italianos ya que, en virtud de un plan financiero consecutivo, transfería los intereses, poco después, a otra entidad del grupo reteniendo un margen muy bajo (0,125%), lo que hizo que la calificaran como una mera intermediaria.

No obstante lo anterior, el TS en su sentencia nº 14756, de 10 de julio de 2020, rechazó la petición de la ITA, basándose en los principios adoptados por el TJUE en los casos daneses. El TS alegó que HoldCo reunía las condiciones para ser el beneficiario efectivo, ya que tenía derecho a utilizar y disfrutar de los ingresos de origen italiano sin obligación contractual o legal de transferir dichos ingresos a otra entidad. Finalmente, el TS declaró que no se podía evaluar ningún abuso fiscal en relación con los pagos italianos, ya que, de acuerdo con un análisis global, HoldCo desempeñaba funciones financieras y de tesorería para el grupo (y no sólo para la filial

italiana), conservando finalmente unos beneficios adecuados.

### **La Autoridad Fiscal de Arabia Saudita (“GAZT”) aclara la aplicación de las normas sobre ganancias de capital en el contexto de transmisiones indirectas**

La GATZ entiende una transmisión indirecta como la transmisión por parte de una entidad no residente de sus acciones en otra entidad no residente que, a su vez, tiene participaciones en una entidad de Arabia Saudí. Según GAZT, las ganancias de capital que se ponen de manifiesto como consecuencia de transmisiones indirectas suelen equivaler al valor de la entidad residente. Según GATZ, una transmisión indirecta no debería detonar ganancias de capital si no impacta en la titularidad directa de la entidad residente, es decir, si la transmisión no conlleva modificaciones al registro comercial de la misma, licencias de inversión extranjera y/o los estatutos sociales de la entidad residente.

Cabe señalar que el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Arabia Saudí otorga potestad de gravamen sobre las transmisiones indirectas de sociedades con sustrato inmobiliario, así como aquellas que supongan una participación sustancial.

### **Ecuador entiende la distribución de beneficios de un EP a su casa central como un reparto de dividendos (deemed dividend distribution)**

Por tanto, dichos repartos estarán sujetos a un tipo de retención del 10% y, en caso de incumplimiento de las obligaciones de notificación sobre la estructura del grupo, a un tipo de retención del 14%. Se entiende realizado el reparto de dividendos del EP a su casa central en el momento de presentación del impuesto sobre la renta, es decir, en abril (anualmente).

El Convenio de doble imposición entre Ecuador y España no otorga capacidad de gravamen sobre las rentas distribuidas por un EP al estado en el que se encuentra, por lo que deberá evaluarse el impacto de

esta norma en caso de que el mismo resulte de aplicación.

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

## Vietnam pone en marcha un plan de tributación sobre las transacciones digitales cuya aplicación se realiza desde el 1 de julio de 2020

De conformidad con el nuevo plan de recaudación, los comerciantes extranjeros de comercio electrónico y los proveedores de servicios basados en plataformas digitales sin EP en Vietnam tienen ahora la obligación de registrarse ante la autoridad fiscal del país con el fin de declarar y pagar los impuestos debidos.

Por este motivo, las empresas deben coordinarse con sus contactos locales con el fin de registrarse ante la autoridad fiscal competente y revisar el ámbito de aplicación de dichos impuestos con el fin de comprobar que efectivamente cumplen con los requisitos legales establecidos.

## Colombia publica un nuevo Reglamento sobre el régimen de transmisiones indirectas

Los principales aspectos a destacar se resumen en lo siguiente:

- ▶ El precio de transmisión debe establecerse a valor de mercado del activo colombiano.
- ▶ La base imponible será la que se mantiene en el activo colombiano subyacente, que debe calcularse en base a las normas del Código Tributario Colombiano. En caso de que el activo sea propiedad de una sucursal colombiana de una entidad no residente, la correspondiente amortización/depreciación del activo por parte de la sucursal deberá tenerse en cuenta a estos efectos;
- ▶ En caso de aplicar un convenio para evitar la doble imposición, las provisiones establecidas en el mismo tendrán preferencia a la hora de determinar el gravamen.

## 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 o Convenio</b>	Convenio para evitar la Doble Imposición
<b>CE</b>	Comisión Europea
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>EEE</b>	Espacio Económico Europeo
<b>EP</b>	Establecimiento Permanente
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>IICs</b>	Instituciones de Inversión Colectiva
<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>ISyD</b>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>IIVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria
<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>LISyD</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>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TGUE</b>	Tribunal General de la Unión Europea
<b>TFF</b>	Tasa sobre las Transacciones Financieras
<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

## 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 94 487 2907  
[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).

© 2020 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/)