

Boletín de Actualización Fiscal

Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

Nota informativa de la AEAT sobre los plazos de presentación e ingreso del Impuesto sobre Transacciones Financieras y del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de enero de 2021, asunto C-484/19. La normativa sueca que impone una limitación a las deducciones por intereses vulnera la libertad de establecimiento.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020, dictada en el recurso 439/2017. La compensación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria a la que resulte de aplicación la limitación del artículo 119.3 de la LGT.

I. Propuestas normativas y Legislación

Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021

En el BOE de 31 de diciembre de 2020, se ha publicado la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, con entrada en vigor el día 1 de enero de 2021.

Para información más detallada acerca de esta Ley, nos remitimos a la alerta informativa publicada con ocasión de la publicación del Proyecto de Ley por [EY](#), y al [Boletín de Actualización Fiscal publicado en noviembre del 2020](#).

Real Decreto 1178/2020, de 29 de diciembre, por el que se modifica el RIS

Este Real Decreto, con entrada en vigor el 31 de diciembre de 2020 y efectos para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2020, introduce algunas modificaciones en el RIS.

Con respecto a las entidades financieras, el 1 de enero de 2018 entró en vigor la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, del Banco de España, cuyo objetivo fue adaptar el régimen contable de las entidades de crédito españolas a los cambios del ordenamiento contable europeo derivados de la adopción de dos nuevas Normas Internacionales de Información Financiera (“NIIF”), concretamente las NIIF 15 y 9. La nueva Circular hace necesario adaptar el artículo 9 del RIS, relativo a la cobertura del riesgo de crédito, a los nuevos términos contables utilizados en dicha Circular modificándose, asimismo, el artículo 8 en la referencia que contiene a un apartado del artículo 9.

También incluye modificaciones en el artículo 13.1 del RIS, para precisar la regulación de la información país por país (“CbCR”) en relación con lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, especialmente en lo que se refiere a la obtención de

información por las entidades residentes en España de sus matrices extranjeras.

Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la LGT, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información

El pasado 29 de diciembre, se publicó en el BOE la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la LGT, en transposición de la conocida como DAC 6. Es importante recordar que, mediante la trasposición de dicha Directiva, se establece la obligación por parte de los intermediarios fiscales (asesores, abogados, gestores administrativos o instituciones financieras) de declarar las operaciones que puedan considerarse como planificación fiscal agresiva y que se produzcan en el ámbito internacional.

Esta transposición se articula a nivel legal a través de la incorporación en la LGT de dos nuevas disposiciones adicionales:

- ▶ Disposición adicional vigésima tercera. Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal;
- ▶ Disposición adicional vigésima cuarta. Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de información de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal.

Para más información acerca de esta Ley, consultar la alerta informativa publicada por [EY](#), contenida en el [Boletín de Actualización Fiscal publicado en mayo del 2020](#).

Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, de medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de la ejecución de sentencias

Buscando dar respuesta a la situación de emergencia generada por la pandemia provocada por el COVID-19, el citado Real Decreto-ley contiene medidas que afectarían a las siguientes cuestiones:

- ▶ Tratamiento en el IRPF del ingreso mínimo vital. Desde el próximo 1 de junio de 2020, se da nueva redacción a la letra y) del artículo 7 de la LIRPF para establecer que tendrán la consideración de exentas del IRPF hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el IPREM (Indicador Público de Rentas de Efectos Múltiples), la prestación de la Seguridad Social del ingreso mínimo vital junto con las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción, así como las demás ayudas establecidas por dichas Comunidades o las Entidades Locales para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos o se encuentren en riesgo de exclusión social.
- ▶ Ampliación en un año de los plazos vinculados a la Reserva para Inversiones en Canarias ("RIC"). Así, se introduce una disposición transitoria octava en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en la cual se incluye la ampliación en un año de los plazos para efectuar la materialización de la RIC dotada con los beneficios obtenidos en períodos impositivos iniciados en el año 2016 y para las inversiones anticipadas materializadas en 2017. La dotación debía hacerse con los beneficios de 2018, 2019 o 2020. Sin embargo, se amplía la posibilidad de realizar la dotación en 2021.

Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a la atribución de competencias de ejecución a la Comisión para determinar el significado de los

términos utilizados en ciertas disposiciones de esa misma Directiva

El pasado 18 de diciembre de 2020, se publicó la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se pretende modificar la Directiva del IVA, con el fin de otorgar competencias de ejecución a la Comisión para que ésta promueva la aplicación uniforme de las normas de la UE relativas al IVA, función actualmente reservada al Comité del IVA.

Este Comité del IVA examina las cuestiones relativas a la aplicación de las disposiciones del IVA de la UE que han sido planteadas por la Comisión o por los propios Estados miembro. Dado que su única función es consultiva, actualmente dicho Comité sólo puede acordar directrices no vinculantes relacionadas con la aplicación de la Directiva del IVA, mientras que las medidas vinculantes sólo pueden ser adoptadas por el Consejo sobre la base de una propuesta de la Comisión.

En consecuencia, las directrices de este Comité no siempre aseguran una aplicación uniforme de la legislación del IVA.

Ante esta situación, se propone modificar la Directiva del IVA para ampliar las funciones de asesoramiento del Comité del IVA, y permitir así que pueda adoptar interpretaciones vinculantes de determinados conceptos recogidos en las normas del IVA de la UE, delimitando además aquellos términos sobre los que no podrá realizar interpretación, puesto que ésta queda reservada a los Estados miembro.

En el caso en que dicha Propuesta sea finalmente adoptada, las nuevas normas entrarán en vigor a los veinte días de su publicación en el DOUE.

Nota informativa de la AEAT sobre los plazos de presentación e ingreso del Impuesto sobre Transacciones Financieras y del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales

Ambas figuras impositivas entraron en vigor el 16 de enero de 2021, si bien la AEAT ha publicado esta nota con el objetivo de informar de las siguientes circunstancias:

- ▶ En relación con el Impuesto sobre Transacciones Financieras: si bien su periodo de liquidación es mensual y el plazo de presentación ordinario es del 10 al 20 del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, para este primer ejercicio de aplicación (2021) la presentación e ingreso de las autoliquidaciones correspondientes a los meses de enero y febrero de 2021 se efectuará en el plazo previsto para la presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al mes de marzo de 2021 (esto es, del 10 al 20 de abril de 2021).
- ▶ Con respecto al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales: el periodo de liquidación es trimestral, siendo su plazo de presentación el mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación; no obstante, para este primer ejercicio de aplicación (2021) la presentación e ingreso de la autoliquidación del primer trimestre del 2021 se efectuará en el plazo previsto para la presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al segundo trimestre de 2021 (del 1 al 31 de julio de 2021).

Resolución de 4 de enero de 2021, de la DGT, sobre la devolución del IVA a los empresarios o profesionales establecidos en los territorios del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte

La mencionada Resolución se publica en el BOE del 5 de enero de 2021 y establece que, a partir de 1 de enero de 2021, los empresarios o profesionales establecidos en el Reino Unido y no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del IVA que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, cuando concurren las condiciones y limitaciones previstas en el artículo 119 de la LIVA.

Resolución de 15 de diciembre de 2020, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, por la que se modifica la de 22 de mayo de 2018, para la

elaboración de las estadísticas de intercambios de bienes entre Estados miembros (Sistema Intrastat)

El artículo 1 del Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1470 de la Comisión, de 12 de octubre de 2020, relativo a la nomenclatura de países y territorios para las estadísticas europeas sobre el comercio internacional de bienes y al desglose geográfico para otras estadísticas empresariales, establece, en su anexo I, una nueva nomenclatura de países y territorios para las estadísticas europeas sobre el comercio internacional de bienes, que será válida a partir del 1 de enero de 2021.

Como consecuencia de tal cambio, y a través de la presente resolución, se procede a la sustitución del anexo I de la Resolución de 22 de mayo de 2018, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT, para la elaboración de las estadísticas del sistema Intrastat, por un nuevo anexo que responde a una actualización basada en el citado Reglamento de Ejecución.

Resolución de 15 de diciembre de 2020, del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, por la que se habilitan trámites y actuaciones a través del canal telefónico, mediante determinados sistemas de identificación

El pasado 15 de diciembre de 2020, se publicó en el BOE la citada resolución, por medio de la cual se establece el canal telefónico como vía para la realización posibles trámites y actuaciones relacionados en la sede electrónica de la AEAT.

El objetivo es facilitar a los ciudadanos la realización de trámites en relación con las actuaciones y procedimientos de gestión tributaria para los que existe una alta demanda de información y asesoramiento. El desarrollo de esta medida se apoya en los sistemas de identificación utilizados habitualmente por la AEAT (certificados electrónicos, Clave PIN, etc.)

Orden HAC/5/2021, de 13 de enero, por la que se extiende el plazo de domiciliación correspondiente a la presentación de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias

Publicada el 14 de enero de 2021, mediante esta Orden se amplían excepcionalmente los plazos de presentación de las declaraciones señaladas en el anexo II de la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio (esto es, aquellas cuyo plazo de domiciliación venciera el 15 de enero), hasta las 15:00 del día 18 de enero de 2021, siempre que el contribuyente que efectúe la presentación se haya visto afectado por los efectos de la borrasca "Filomena".

Orden HAC/1285/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifican la Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 231 de Declaración de información país por país, la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria y la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la Declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta

Se ha publicado en el BOE del 31 de diciembre de 2020, la mencionada Orden.

En relación con el modelo 231, la OCDE ha indicado que debe intercambiarse información sobre las entidades residentes en territorio español

dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra, así como los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes del grupo, en el caso de que la entidad no residente se negara a suministrar toda o parte de la información correspondiente al grupo de la entidad residente en territorio español o al establecimiento permanente en territorio español. En este sentido se ha modificado la correspondiente Orden.

En cuanto a los cambios introducidos en la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190, vienen motivados para recoger el tratamiento fiscal en el IRPF del ingreso mínimo vital que el Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, declara exento.

Orden HAC/1275/2020, de 28 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ISD e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

Se publica en el BOE de 30 de diciembre de 2020 y entra en vigor el 1 de enero de 2021, la Orden HAC/1275/2020, de 28 de diciembre, que aprueba los precios medios de venta de vehículos de turismo, todo terrenos, motocicletas, embarcaciones de recreo y motores marinos para 2021, que serán utilizables como medios de comprobación de valores a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ISD e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

Se incluyen como anexos a la mencionada Orden las diferentes tablas de precios medios aplicables.

Orden HAC/1276/2020, de 28 de diciembre, por la que se modifican determinadas declaraciones informativas

Publicada el 30 de diciembre de 2020, sobre la base de la mencionada Orden se incluyen las siguientes

modificaciones con respecto a las siguientes declaraciones informativas:

- ▶ Modelo 180, declaración informativa del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos, para actualizar los códigos de situación de los inmuebles a la nueva situación de las referencias catastrales incluidas en otros modelos;
- ▶ se modifica la Orden EHA/3895/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 198, de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios;
- ▶ modelo 182, correspondiente a la declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas;
- ▶ modificaciones en los diseños de registro del modelo 189, declaración informativa anual de valores, seguros y rentas;
- ▶ modifica los diseños de registro del modelo 187, Declaración informativa relativa a acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta relativas a rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones y derechos de suscripción; y
- ▶ actualiza el contenido de los anexos I y II de la orden del modelo 289, relativo a la declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua.

Orden HAC/1274/2020, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen

especial del Grupo de Entidades en el IVA, la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 IVA, Autoliquidación y la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias

Se publica el 30 de diciembre de 2020 esta Orden con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, reducir requerimientos y costes de gestión, así como mejorar la información disponible para la lucha contra el fraude fiscal. Asimismo, se introducen modificaciones de carácter técnico en los modelos de autoliquidación del IVA 303, 322 y 353.

En la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349, se introducen modificaciones en la codificación del NIF IVA para posibilitar la correcta declaración de operaciones intracomunitarias en los términos que resulten del Acuerdo relativo a la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la UE.

Orden HAC/1277/2020, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 602 de Tasa por la gestión administrativa del juego. Autoliquidación, y se determinan la forma, plazos y los procedimientos de presentación

El Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia, estableció que las competencias relacionadas con la gestión y recaudación de las tasas derivadas de la gestión administrativa del juego serán ejercidas por la AEAT.

Como consecuencia de este cambio competencial, se aprueba ahora por medio de la Orden HAC/1277/2020, de 28 de diciembre, el nuevo modelo 602, de autoliquidación de la tasa por la gestión administrativa del juego.

La anteriormente citada orden entró en vigor el 31 de diciembre de 2020 y se aplicará a los hechos imponible devengados a partir de esta fecha.

Orden de 14 de diciembre de 2020, por la que se aprueba el modelo 414 de solicitud de devolución del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) por empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias, se regulan los obligados a su presentación y se establece la obligación de su presentación telemática y las condiciones generales para su presentación, y se modifica la Orden de 27 de diciembre de 2013, por la que se establece en el ámbito de la Administración Tributaria Canaria el sistema de dirección electrónica habilitada, la obligatoriedad, para determinados supuestos, de la práctica de notificaciones electrónicas, y el registro electrónico de apoderamientos

La presente Orden, con efectos desde el pasado día 1 de enero de 2021, es aplicable a las solicitudes de devolución trimestrales y anuales correspondientes al año 2020 y siguientes del IGIC.

El formulario para la presentación telemática es el modelo 114 "Solicitud de devolución del Impuesto General Indirecto Canario a empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias".

La presentación telemática de las solicitudes de devolución a través del citado modelo tendrá carácter obligatorio para los empresarios o profesionales no establecidos en un Estado miembro de la UE, así como para los empresarios o profesionales establecidos en un Estado miembro de la UE que no haya habilitado el portal electrónico para la presentación por vía electrónica de las solicitudes de devolución.

Desde la entrada en vigor de la Orden a que se refiere el párrafo primero, no se admitirá la presentación de solicitudes de devolución que no se presenten telemáticamente mediante el formulario habilitado en la sede electrónica de la Agencia Tributaria Canaria.

Igualmente, y para todo empresario o profesional no establecido en el territorio de las Islas Canarias, se establece la obligatoriedad de estar incluido en el sistema de dirección electrónica habilitada de la Agencia Tributaria Canaria. Dicha obligatoriedad se hace extensiva a los representantes autorizados de dichos empresarios o profesionales.

Resolución de 21 de diciembre de 2020, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el primer trimestre natural del año 2021, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros

Se publica en el BOE con fecha 21 de diciembre de 2020 la Resolución citada anteriormente en la cual se establece el tipo de interés efectivo anual para el primer trimestre de 2021 a efectos de calificar tributariamente determinados activos financieros.

II. TJUE

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de enero de 2021, asunto C-484/19. La normativa sueca que impone una limitación a las deducciones por intereses vulnera la libertad de establecimiento

En el asunto C-484/19, el TJUE resuelve la cuestión prejudicial planteada por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), que pregunta, si una normativa nacional que contempla la no deducibilidad de intereses abonados a una sociedad perteneciente al mismo grupo no residente, mientras que si se permitiría su deducibilidad si las dos sociedades fueran residentes, vulnera la libertad de establecimiento.

La regulación del Impuesto sobre Sociedades sueca, establecía un clausula excepcional según el cual se denegaba la deducibilidad de los gastos financieros abonados a otras sociedades del grupo no residentes cuando la operación tenía como finalidad principal

obtener una ventaja fiscal. No obstante, dicha excepcionalidad no quedaba contemplada en aquellos casos en los que la sociedad perceptora de los intereses era una sociedad del grupo residente.

El Tribunal señala que existe una diferencia de trato entre, (i) las sociedades de un mismo grupo residentes, al poder beneficiarse de un trato más favorable en cuanto a la deducción de gastos financieros; y, (ii) las sociedades de un mismo grupo no residentes que no pueden beneficiarse en todo caso de ese régimen de deducibilidad de gastos financieros.

Recuerda el Tribunal que en virtud de la libertad de establecimiento, no cabe establecer una medida que discrimine ente entidades comparables.

Concluye el Tribunal que dado que la diferencia de trato no está justificada por razones de interés general ni es proporcional, la normativa vulnera la libertad de establecimiento.

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

III. Tribunales Nacionales

Sentencia de 19 de noviembre de 2020, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación Contencioso-Administrativo 420/2018. El TS se pronuncia sobre cuándo debe cumplirse el requisito de la principal fuente de renta, para la aplicación de la reducción por la transmisión de empresa familiar, cuando quien realice las funciones directivas sea una persona distinta al causante, en el ISD

La sentencia objeto de análisis enjuicia un caso en el que se produce el fallecimiento del causante -en fecha de 15 de octubre de 2002- y uno de los herederos, quien lleva a cabo las funciones de dirección, aplica en la liquidación de su ISD la reducción del 95% en la base imponible del ISD por la transmisión de empresa familiar, reducción que es denegada por la Inspección por entender que no cumplían los requisitos necesarios en el momento del devengo del ISD.

Así, la presente sentencia del TS se centra en dos cuestiones con interés casacional: i) resolver el acomodo del ISD -cuyo devengo es instantáneo, en el momento del fallecimiento o de la donación, en su caso- con el IRPF e IP -que se devengan anualmente-, a los que la LISD se remite para la reducción de la transmisión de empresa familiar -artículo 20.2.c)- y ii) cuál es el año en que deben considerarse los rendimientos de la actividad económica a efectos de la aplicación de la citada reducción.

Sin embargo, el TS señaló ya en 2019 que pueden concurrir circunstancias excepcionales que permitan matizar el criterio general y alude en particular -al ser el supuesto objeto de enjuiciamiento- a: a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos no pueden generar beneficios, por su propia naturaleza, hasta el segundo semestre del año, y b) que se haya acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante. En esos casos excepcionales, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento del causante.

No obstante estas circunstancias excepcionales que permiten desmarcarse del criterio general a la hora de verificar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la citada reducción, el TS concluyó que este supuesto no conllevaba circunstancias excepcionales al no haber sido probadas por el contribuyente, por lo que el periodo que debía tomarse en consideración para la verificación del cumplimiento de los requisitos, de cara al disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la LISD era, de acuerdo con el criterio general, el del año en que se produce el devengo del ISD.

Sentencia de 9 de diciembre de 2020, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación número 6386/2017. El TS concluye que la cuota del IIVTNU no puede alcanzar la totalidad de la plusvalía obtenida por el contribuyente

Una entidad adquirió una finca en 1998 por 312.526,29 euros y la transmitió en 2014 por

330.000,00 euros, es decir, generando una plusvalía de 17.473,71 euros. Ante la existencia de un incremento de valor de los terrenos, en virtud de la LRHL y la Ordenanza de Madrid, el contribuyente autoliquidó el IIVTNU por importe de 76.847,76 euros, es decir, por un importe muy superior a la plusvalía obtenida. Posteriormente, el contribuyente rectificó su autoliquidación solicitando una devolución de ingresos indebidos en virtud de la doctrina del Tribunal Constitucional en esta materia.

En primer lugar, de forma previa, el Alto Tribunal recuerda que no es aceptable la "*tesis maximalista*" por la cual la doctrina del Tribunal Constitucional expulsaba del Ordenamiento Jurídico los artículos de fijación de la base imponible del Impuesto y, en consecuencia, éste no podía ser liquidado. En relación con este aspecto, el Tribunal recuerda que es ajustada a Derecho la liquidación del Impuesto en aquellos casos en los que se genere una plusvalía que ponga de manifiesto capacidad económica gravable.

En segundo lugar y también de forma previa, el TS reitera su rechazo a que, con el objetivo de acreditar que no se ha producido un incremento de valor del terreno susceptible de ser gravado, se pueda actualizar el precio de adquisición del inmueble conforme al IPC (o algún otro mecanismo de corrección de la inflación).

El Alto Tribunal en aplicación de la doctrina emanada de la Sentencia número 126/2019 del Tribunal Constitucional, analiza el concepto de confiscatoriedad concluyendo que la aplicación de un tributo que suponga que el contribuyente tenga que destinar a su pago la totalidad o la mayor parte de la riqueza real o potencial que tal tributo pone de manifiesto tendrá carácter confiscatorio en la medida en que supone una carga no proporcional a aquella capacidad económica que, en definitiva, justifica la existencia misma de la figura tributaria correspondiente.

Asimismo, establece el TS que no le compete fijar el umbral a partir del cual la cuota de un impuesto debe ser considerado confiscatorio y, por ende, inconstitucional.

En consecuencia, la Sentencia del Alto Tribunal declara como procedente la rectificación de la

autoliquidación y obliga a la devolución de la totalidad del Impuesto ingresado inicialmente, sin reducir la misma en la plusvalía obtenida.

Sentencia de 16 de diciembre de 2020, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación Contencioso-Administrativo número 59/2018. El TS establece que, las cuotas o costes con destinos específicos del Sistema Eléctrico Nacional deben ser excluidas en los ingresos brutos sobre los que aplicar el porcentaje del 1,5%, a efectos del cálculo de la tasa por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros

El TS estima el recurso de casación presentado por el contribuyente cuya cuestión se centra en dilucidar si las cuotas o costes con destinos específicos del Sistema Eléctrico Nacional deben ser excluidas o incluidas en los ingresos brutos sobre los que aplicar el porcentaje del 1,5%, a efectos del cálculo de la tasa por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros (en adelante, la Tasa).

El Alto Tribunal trae a colación distintas sentencias que abordan temas similares, e insiste en que dicho precepto establece que se entenderá por ingresos brutos procedentes de la facturación aquellos que, siendo imputables a cada entidad, hayan sido obtenidos por esta como contraprestación por los servicios prestados en cada término municipal y que no se incluirán entre los ingresos brutos, a estos efectos, los impuestos indirectos que graven los servicios prestados ni las partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplique este régimen especial de cuantificación de la tasa. Asimismo, no se incluirán entre los ingresos brutos procedentes de la facturación las cantidades

percibidas por aquellos servicios de suministro que vayan a ser utilizados en aquellas instalaciones que se hallen inscritas en la Sección 1º ó 2º del Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica del Ministerio de Economía, como materia prima necesaria para la generación de energía susceptible de tributación por este régimen especial.

Por otro lado, la Ordenanza Municipal de Córdoba no menciona específicamente a las cuotas con destinos específicos, sin embargo, dice el TS que ello no impide sostener a la recurrente que las mismas no forman parte de los «ingresos brutos» por entender que tienen cabida en el concepto *“partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplica este régimen especial de cuantificación”*, que, expresamente, si están excluidas de tener la consideración de ingresos brutos según la Ordenanza.

Recalca el Alto Tribunal que los consumos específicos están regulados en el Real Decreto 2017/1997, de 26 de diciembre, por el que se organiza y regula el procedimiento de liquidación de los costes de transporte, distribución y comercialización a tarifa, de los costes permanentes del sistema y de los costes de diversificación y seguridad de abastecimiento; el cual define qué se debe entender y cómo se calculan y recaudan *“los costes definidos como cuotas específicas”*. En este sentido, concluye la Sala que esas cantidades no son ingresos propios, y que, por tanto, tienen cabida en el concepto de partidas o cantidades cobradas por cuenta de terceros que no constituyan un ingreso propio de la entidad a la que se aplica este régimen especial de cuantificación, que, como ya se sabe no tienen la consideración de ingresos brutos procedentes de la facturación.

Por consiguiente, la respuesta que da la Sala a la cuestión con interés casacional es que se deben excluir las cuotas o costes con destinos específicos en los ingresos brutos sobre los que aplicar el porcentaje del 1,5%, a efectos del cálculo de la Tasa.

Sentencia de 17 de diciembre de 2020, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de revisión número 10/2019. El TS estima el recurso de revisión interpuesto

contra la Sentencia firme por la que se desestimaba el recurso de casación interpuesto inicialmente e impone la retroacción de las actuaciones al momento de la liquidación del Impuesto de Sucesiones

Los Servicios Tributarios del Principado de Asturias giraron al obligado tributario, el 6 de mayo de 2010, liquidación por Impuesto de Sucesiones, por el fallecimiento de su esposa, dando lugar a una cuota que fue ingresada por el recurrente junto al 5 % de recargo.

Más tarde, se inició actuación inspectora por parte de la Administración, cuyo resultado fue una nueva liquidación, junto con propuesta de sanción por "infracción grave", dictándose el embargo de la totalidad de los bienes del deudor, más responsabilidad solidaria de la deuda tributaria. Todas estas actuaciones se llevaron a cabo por parte de la Administración bajo la premisa de que el recurrente, cónyuge supérstite, no ostentaba realmente tal condición de cónyuge si no que era un "tercero" ya que, bajo su perspectiva y según había indicado el Juzgado del Registro Civil, el matrimonio del recurrente con la causante no era válido por no encontrarse inscrito en el Registro Civil.

Asimismo, el hecho de que no se le considere cónyuge, según manifiesta el TEAC, por no constar a efectos del Registro Civil el matrimonio legalmente contraído, hace que no pueda ser de aplicación ni la reducción familiar ni la establecida por empresa familiar, reguladas en el art. 20 de la LISD.

Posteriormente, el 12 de noviembre de 2018 devino firme la Sentencia de la AP de Oviedo que declaró la validez del matrimonio celebrado en La Habana el 4 de febrero de 2009 entre el recurrente y la causante, y acuerdan su inscripción en el Registro Civil Central. Esto supone la aparición de un documento decisivo no aportado con anterioridad al proceso por causa de fuerza mayor.

En este sentido, se interpone el presente recurso de revisión bajo el motivo previsto en el art. 102.1.a) de la LJCA: *"Si después de pronunciada una sentencia firme se recobraren documentos decisivos, no aportados por causa de fuerza mayor o por obra de la*

parte en cuyo favor se hubiere dictado."

Para la resolución del recurso, la Sala hace referencia en su FJ segundo a la doctrina establecida por la STS de 28 de mayo de 2014. En ésta se señalan como requisitos del recurso de revisión que el documento:

- ▶ Haya sido "recobrado" con posterioridad al momento en ha precluido la posibilidad de aportarlo al proceso;
- ▶ "sea anterior" a la fecha de la sentencia impugnada, habiendo estado retenido por fuerza mayor o por obra de la parte favorecida por la sentencia firme; y
- ▶ que sean realmente "decisivos" para resolver la controversia.

Además, señala dicha STS que *"el citado art. 102.1.a) se refiere a los documentos mismos. Es decir, al soporte material que los constituye y no, de entrada, a los datos en ellos contenidos; de modo que los que han de estar ocultados o retenidos por fuerza mayor o por obra de la contraparte a quien favorecen son los papeles, no sus contenidos directos o indirectos, que pueden acreditarse por cualquier otro medio de prueba"*.

Por ende, la Sala del TS resuelve estimando el recurso de revisión estableciendo que, sin perjuicio del mantenimiento de la doctrina ya sentada, y en concreto en la consideración de que la sentencia posterior dictada por la AP de Oviedo que valida el matrimonio no es considerada en general como documento a los efectos de ser incardinado en el artículo 102.1.a) de la LJCA, en el presente caso se dan circunstancias extraordinarias, que merecen la estimación del recurso y la retroacción de las actuaciones al momento de la liquidación, para que se dicte una nueva en la que se tenga en cuenta un hecho que fue alegado en el momento oportuno, tanto en vía administrativa como judicial, y es que el recurrente había heredado los bienes de su esposa y por tanto se le tendrá que aplicar el tipo reducido correspondiente con este grado de parentesco.

Todo ello sobre la base de que el matrimonio sí es válido y que, por tanto, la Administración había incurrido en error, inducido por la negativa del

Juzgado del Registro Civil, posteriormente corregida por la sentencia de la AP de Oviedo ya mencionadas.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2020, dictada en el recurso 439/2017. La compensación de bases imponibles negativas no es una opción tributaria a la que resulte de aplicación la limitación del artículo 119.3 de la LGT

En la referida sentencia la AN se pronuncia sobre un asunto en el que el contribuyente, tras la presentación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades en período voluntario, solicitó la rectificación de dicha autoliquidación para aumentar el importe de las BINs originalmente aplicadas. La Administración tributaria rechazó la solicitud por entender que la compensación de BINs es una opción tributaria que no se puede rectificar una vez transcurrido el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación del impuesto por mor del artículo 119.3 de la LGT.

Sin embargo, en la señalada sentencia la AN, termina por dar la razón al contribuyente y reconoce que la compensación de BINs es un derecho y no una opción tributaria. Por lo tanto, dicha facultad no es susceptible de ser limitada temporalmente, pues no le resultan de aplicación los límites previstos en el artículo 119.3 de la LGT.

El criterio manifestado en la referida sentencia por la AN se adhiere a la manifestada por diversos Tribunales Superiores de Justicia que han rechazado la calificación de la compensación de bases imponibles negativas como una opción tributaria (véase la sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de junio de 2020, rec. núm. 1379/219; TSJ de Valencia de 23 de enero de 2015, rec. núm. 1955/2011 y de 25 de mayo 2020 rec. núm. 1339/2018; la sentencia del TSJ de Cantabria de 11 de mayo de 2020, rec. núm. 267/2019 y la sentencia del TSJ de Andalucía de 27 de mayo de 2020, rec. núm. 895/2018).

Sobre esta concreta cuestión pende ante el TS un recurso de casación que fue admitido por Auto de 13 de noviembre de 2020, rec. 4300/2020.

IV. Tribunales Económico-Administrativos

Resolución del TEAC de 29 de junio de 2020 (00/03202/2016/00/00). Si al tiempo del despido las partes han acordado que el trabajador preste los mismos servicios a través de una sociedad interpuesta, no opera la exención por despido por cuanto no se produce la desvinculación efectiva de la empresa. Se reconoce el derecho de la Administración a regularizar la situación del pagador en cuanto retenedor

En el caso de la presente resolución, se practicó liquidación a la entidad reclamante, por el concepto de retenciones a cuenta del IRPF, mediante la cual regularizaba la situación tributaria de ésta en lo referente a retenciones no ingresadas, siendo el aspecto que cabe destacar de la regularización propuesta, el mecanismo de regularización que se empleó una vez se consideró que no procedía la aplicación de la exención incardinada en el artículo 7.e) de la LIRPF relativa al pago de una indemnización por despido.

La Administración no consideró exenta del IRPF ni de su sistema de retenciones, la indemnización por despido satisfecha por la entidad reclamante a un trabajador, en la medida en que, a su juicio, no se había producido una efectiva desvinculación entre ambas partes (artículo 1 RIRPF). Según había advertido la Inspección, una vez producido el cese el trabajador, y de manera inmediata, éste pasó a prestar sus servicios a la entidad a través de una sociedad interpuesta (en la que dicho trabajador y su cónyuge participaban en un 50% cada uno), habiendo mediado acuerdo entre las partes a tal efecto.

El TEAC considera probado en el seno del Procedimiento que el trabajador siguió prestando sus servicios a la misma entidad a través de una sociedad interpuesta, no existiendo real desvinculación entre las partes, pues los servicios *“se siguieron prestando sin solución de continuidad tras aquel cese”*. De esta forma y, por tanto, compartiendo el criterio de la

Inspección afirma el TEAC que efectivamente no procedía la aplicación de la citada exención.

En cuanto a la exigencia de las retenciones a la entidad reclamante -nótese, entendemos, este es el punto de mayor interés de la resolución- el TEAC señala que si bien el camino natural a seguir una vez perdido el derecho a la exención respecto a las rentas derivadas de la extinción de la relación laboral, es la regularización en sede del perceptor de la indemnización -vía presentación de declaración complementaria, o, en su defecto, vía regularización por parte de la Administración-, en casos como el de estudio, en los que al tiempo del despido, las partes hubieren acordado la continuación de los servicios, procede reconocer la facultad de la Administración Tributaria de regularizar la situación en sede de la pagadora en cuanto a las retenciones no ingresadas por aquella indemnización por despido; máxime, cuando la nueva prestación de servicios se iniciase con antelación al vencimiento del plazo de presentación de la declaración-liquidación de retenciones que debiera incluir las retenciones derivadas del pago de la indemnización por despido.

Indicar, que el criterio contenido en la citada Resolución del TEAC no constituye doctrina vinculante a los efectos de lo dispuesto en el artículo 239 de la LGT; no obstante, consideramos que esta Resolución es relevante dado el mecanismo de regularización propuesto en aquellos casos de pérdida de la exención que puedan asimilarse al debatido.

Resolución del TEAR de Cataluña de 12 de diciembre de 2020 (17/00137/2016/00/00). El TEAR de Cataluña se pronuncia sobre ganancias patrimoniales no justificadas por la no presentación del modelo 720

En la presente Resolución el TEAR se pronuncia sobre la regularización practicada por la Inspección a una obligada tributaria en el IRPF, correspondiente al ejercicio 2012, consistente en la determinación de una ganancia de patrimonio no justificada, en virtud del artículo 39.2 de la Ley de IRPF. Además, se pronuncia también sobre el expediente sancionador incoado por motivo de la no presentación del modelo 720,

correspondiente al ejercicio 2012, estando obligada a ello.

El TEAR de Cataluña confirma la liquidación impugnada y, haciendo referencia a una resolución del TEAC (16.1.2019 (RG 4253/2016), desestima todas las alegaciones presentadas por la obligada tributaria; particularmente defiende: i) el acomodo a derecho comunitario de la obligación de información; ii) la no vulneración de la libertad de circulación de capitales y iii) la posibilidad de que se graven como ganancias patrimoniales no justificadas en IRPF, los bienes y derechos no declarados, a través del Modelo 720.

Por todo ello, el TEAR concluye que la obligación de declarar determinados activos en el extranjero es proporcionada y que, bajo normativa española, *“la deuda tributaria correspondiente a las ganancias no justificadas de patrimonio prescribe conforme a las reglas generales siempre que se presente la Declaración del 720 en plazo”*.

De forma que, si esto no ocurre, es decir no se presenta en plazo el Modelo 720, y para evitar que el contribuyente pueda ganar la prescripción respecto de una deuda tributaria relacionada con unos bienes y derechos sobre los que la Administración no puede tener conocimiento a través de medios ordinarios -sólo a través, precisamente, del Modelo 720- el cómputo del plazo de prescripción se inicia más tarde, es decir, *“a partir de la finalización del período reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo al cual haya de imputarse la ganancia no justificada”*.

Por último, sí se estima la reclamación en cuanto al acuerdo sancionador, ya que el TEAR entiende que no se puede acreditar el elemento subjetivo en la actuación de la obligada, es decir, la culpabilidad en su conducta, reseñando que aunque es verdad que la obligada no presentó la declaración informativa modelo 720 de 2012, ha ofrecido algún tipo de explicación relacionada con la declaración tributaria especial -esto es, incluyó en su declaración del IP la cuenta bancaria suiza, afectada por el procedimiento-

V. Consultas DGT

Consulta de la DGT V3284-20 de 5 de noviembre de 2020. Deducibilidad de gastos por pagos basados en instrumentos de patrimonio

La entidad consultante firma con sus directivos contratos de incentivos, en virtud de los cuales, concede a estos una retribución variable y extraordinaria, pagadera en caso de producirse ciertos hitos o parámetros. El importe del incentivo se determina mediante una fórmula que depende de la rentabilidad obtenida por los accionistas.

En concreto, los contratos de incentivos recogen dos planes: *Phantom Equity Plan (PEP)* y *Performance Equity Plan (PERP)*. El pago de ambos está sujeto a que haya un evento de liquidez (bien por la distribución de dividendos, bien por la transmisión de acciones en la consultante a un tercero).

La entidad registra una provisión considerando el gasto no deducible hasta el momento que su importe es exigible por los directivos. Además, los directivos tributarán por las rentas obtenidas como rendimiento de trabajo en el IRPF.

La consulta plantea si los pagos que va a realizar en el ejercicio 2017 tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IS.

En relación con el tratamiento contable de los planes de incentivos descritos, la DGT solicitó informe al ICAC en el que se estableció que se debía aplicar la NRV 17 del PCG a las transacciones que se liquiden por la empresa con instrumentos de patrimonio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio neto, siendo este último supuesto el aplicable a los hechos objeto de consulta en los que los planes de retribución, tanto el PEP como el PERF, están vinculados al valor de la sociedad consultante.

En consecuencia, la DGT estableció que la consultante reconocerá los servicios prestados como un gasto de personal y su correspondiente pasivo al tratarse de una transacción basada en el valor de los instrumentos de patrimonio. Además, en las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se realizará a medida

que tales servicios sean prestados a lo largo del citado periodo.

Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT señala que todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del IS siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

Así, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.3.e) de la LIS, el gasto asociado al pasivo vinculado al posible pago por la empresa del plan de incentivos para los directivos no será fiscalmente deducible, a efectos del IS, en el período impositivo en el que se registre contablemente con arreglo al criterio señalado en el citado informe del ICAC, si bien, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.5 de la LIS, será integrado por la entidad consultante en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad, en el caso concreto, cuando el empleado tenga derecho a percibir el incentivo y, por tanto, resulte exigible la retribución a que se refiere el plan.

Consulta de la DGT V3286-20 de 5 de noviembre de 2020. Aplicación de la DT 20 de la LIS a cesión de activos intangibles (Patent Box)

La entidad consultante (A) pertenece a un grupo hotelero el cual tributa bajo el régimen de consolidación fiscal.

La consultante, además de prestar servicios centrales determinados, lleva a cabo la cesión del uso de marca y, know-how. En este sentido, tiene firmados una serie de contratos, con una duración acotada en el tiempo comprensiva de 2017 a 2019, con cada una de las filiales, en virtud de los cuales se estipula la remuneración económica que deberán satisfacer las entidades filiales a la consultante tanto por el uso de la marca como por el know-how relacionado con la operativa procedimental hotelera desde el ejercicio 2017.

La consultante tiene la intención de aplicar el incentivo fiscal consistente en la reducción de rentas procedentes de activos intangibles previsto en el artículo 23 de la LIS por la cesión efectuada en 2017, y se plantea si podría interpretar que la disposición transitoria vigésima de la LIS le permite aplicar el referido incentivo para los ejercicios 2018 y 2019, en relación con la cesión del know-how realizada en los mismos.

La DGT trae a colación el artículo 23 de la LIS, en su redacción vigente durante 2017. No obstante, recuerda que dicho precepto fue modificado por el artículo 68 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado ("LPGE") para el año 2018, limitando su aplicación a supuestos que derivasen de actividades de investigación y desarrollo. Por último, la DGT también recuerda que la disposición transitoria vigésima de la LIS, fue modificada por el artículo 72 de la LPGE para el año 2018.

Conforme a lo anterior, la DGT determina que de acuerdo con la normativa citada en el cuerpo de la consulta, las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (know-how), no podrán beneficiarse de la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018.

Por tanto, concluye que la entidad consultante no podrá aplicar la reducción del artículo 23 de la LIS en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018, aunque las rentas resulten de una cesión de un know-how efectuada en 2017 para el período comprendido entre 2017 y 2019.

Consulta de la DGT V3289-20 de 5 de noviembre de 2020. Aplicación de la deducción del artículo 36.3 de la LIS, por gastos incurridos en la producción y exhibición de espectáculos

La entidad consultante (A) es titular de una concesión administrativa para la explotación de un puerto deportivo. Esta entidad ha llevado a cabo distintas actividades, entre ellas, la firma de un contrato con la

entidad C para que ideara y proyectara un concepto de entretenimiento.

De esta manera, la entidad consultante ofreció un espectáculo teatral que se llevó a cabo entre julio de 2015 y agosto de 2015 dentro del recinto del puerto deportivo. La entidad consultante no obtuvo beneficio directo por la organización de dicho espectáculo (no cobrando la entrada), sino fomentando una mayor afluencia de clientes hacia los concesionarios del club deportivo

Con el objetivo de cumplir todos los requisitos establecidos en el apartado 3 del artículo 36 LIS, la consultante solicitó INAEM, la emisión del documento que certifica que la consultante consta como productor o exhibidor de artes escénicas y musicales.

No obstante, para la presentación de la declaración del IS del ejercicio 2015, no se consignaron las cantidades con derecho a la deducción del artículo 36.3 de la LIS correspondientes al mencionado ejercicio debido a que todavía no habían concluido los procesos de emisión del certificado mencionado.

Finalmente, en junio de 2017, el INAEM emitió el certificado pertinente.

En primer lugar, la consultante plantea si se puede practicar la deducción generada en el ejercicio 2015 en la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2017, sin necesidad de instar la rectificación de la autoliquidación del IS correspondiente al ejercicio 2015.

La DGT, tal y como recoge el artículo 36.3, señala que para poder aplicar la deducción generada como consecuencia de gastos incurridos en 2015 en el IS de 2017, se requiere que el contribuyente haya obtenido el citado certificado en el momento de presentar la declaración correspondiente a 2017 y que el hecho de que la misma no se integrase en el IS 2015, no impide su aplicación en 2017, si se cumplen todos los requisitos.

En segundo lugar, la consultante plantea si cumple los requisitos del artículo 36.3 de la LIS para generar el derecho a la deducción prevista en dicho precepto por los gastos incurridos en la organización y producción de los espectáculos teatrales realizados dentro del recinto del puerto deportivo, al no haber obtenido

beneficio directo por falta de cobro de entrada al espectáculo.

Considera la DGT que no concurren los requisitos, en la medida que la consultante no asume el riesgo y ventura de dicha producción y exhibición de un espectáculo en vivo sino que contrata a otra entidad la realización del concepto de entretenimiento que esta última ejecuta sin que la consultante pretenda explotarlo como un espectáculo autónomo al final de cuya ejecución pueda resultar en beneficios o pérdidas para la consultante.

Consulta vinculante V3348-20, de 12 de noviembre. Los gastos financieros registrados en virtud de un contrato de opción de venta por el cual la entidad se compromete a adquirir acciones propias a un precio determinado según el EBITDA deberán tenerse en cuenta a efectos de la limitación del artículo 16 de la LIS

La entidad consultante suscribe, junto a sus accionistas, una opción de venta en virtud del cual los accionistas beneficiarios tendrán derecho, llegado el momento, a vender sus acciones en la consultante por un precio que se determinará tomando como referencia el EBITDA de la entidad (comprometiéndose la misma a adquirir acciones propias en caso de renuncia de los accionistas obligados a comprar).

Se plantean diversas cuestiones acerca de si tienen efecto en la base imponible el registro y la cancelación del pasivo financiero y si los gastos financieros registrados como consecuencia de la actualización de dicho pasivo resultan o no deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades con los límites del artículo 16 de la LIS.

La DGT plantea el caso al ICAC, que emite informe con base en la consulta 2 del BOICAC nº 86, de junio de 2011 estableciendo que, en el momento inicial, por el compromiso de recompra de las acciones que asume la sociedad, se deberá reconocer un pasivo por el valor razonable equivalente al valor actual del precio de compra estimado de las acciones por el que se ejercitará la opción de venta, empleando como contrapartida una cuenta que deberá mostrarse con

saldo negativo en el epígrafe IV. (*Acciones y participaciones en patrimonio propias*) de los fondos propios (cuenta 107. "*Compromisos de adquisición de acciones propias*").

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el pasivo se incluirá en la categoría de "*Débitos y partidas a pagar*" y se valorará siguiendo el criterio del coste amortizado, contabilizándose la variación de valor del mismo como un gasto financiero con impacto en la cuenta de resultados.

Finalmente, establece el ICAC que, en la fecha en que se produzca la recompra, si la empresa adquiere las acciones, deberá cancelar la deuda y reclasificar el saldo de la cuenta 107 a la cuenta 108 "*Acciones o participaciones propias en situaciones especiales*" ó 109 "*Acciones o participaciones propias para reducción de capital*", según proceda. Si, por el contrario, los socios adquieren las acciones, no estando la entidad obligada a adquirir acciones propias, deberá cancelarse la deuda con abono a la cuenta 107 reconociendo la diferencia entre ambos importes en una cuenta de reservas.

Con base en lo anterior, la DGT concluye que los gastos financieros que registre la consultante con arreglo al criterio expuesto del ICAC se verán sometidos a la limitación prevista en el artículo 16 de la LIS.

Por último, en lo que respecta a la cancelación del pasivo, concluye la DGT lo siguiente en función del escenario: (a) en caso de que la consultante adquiera acciones propias, la cancelación del pasivo no tendrá efectos en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.3 de la LIS y (b) en el caso de que la consultante no adquiera las acciones, en la medida en que las reservas se correspondan con gastos financieros que hayan sido integrados en base imponible, conforme a lo señalado previamente, el importe de las mismas deberá integrarse en la base imponible y los gastos financieros que no se hayan integrado en base imponible por aplicación del artículo 16 de la LIS no se integrarán en períodos impositivos posteriores a la cancelación del pasivo.

VI. OCDE

La OCDE publica información sobre el estado actual en que se encuentra el enfoque de la organización respecto de los activos intangibles difíciles de valorar

El pasado 16 de diciembre la OCDE publicó el estado actual en el que se encuentra el enfoque relativo a los *hard-to-value intangibles*. En particular, 40 jurisdicciones han aportado información relativa a las normas existentes en sus respectivas jurisdicciones en relación a los activos anteriormente mencionados.

El análisis y control de dicha información forma parte del plan acordado por la OCDE (Acción 8 de BEPS 2.0) a fin de monitorizar la valoración de dichos intangibles de cara a, por un lado, informar a las autoridades tributarias de diferentes jurisdicciones sobre el enfoque que otros estados tienen sobre la valoración de los activos, y por otro, reducir las potenciales disputas entre autoridades tributarias y gobiernos de las diversas jurisdicciones en relación a los *hard-to-value intangibles*.

En este sentido, es importante destacar que dicha iniciativa está dirigida a reducir las asimetrías actuales en materia de valoración de activos intangibles, al mismo tiempo que permite a los contribuyentes acreditar la fiabilidad de las valoraciones realizadas internamente, cumpliendo así con el objetivo de unas de las acciones del ambicioso Plan BEPS 2.0.

La OCDE publica los resultados de la cuarta versión del informe relativo a la Acción 5 del Plan BEPS 2.0

El 15 de diciembre de 2020 la OCDE publicó los resultados del último informe realizado evaluando el nivel de cumplimiento de los diferentes miembros del marco inclusivo del Plan BEPS en relación con la Acción 5 del mismo, que tiene como objetivo incrementar la transparencia de las resoluciones fiscales de las autoridades tributarias de dichas jurisdicciones.

En particular, dicho informe plasma cómo actualmente 81 jurisdicciones han conseguido cumplir con los objetivos establecidos en dicha Acción y las 43

jurisdicciones restantes han recibido recomendaciones para mejorar su marco jurídico y operativo a fin de subsanar las deficiencias actuales existentes en sus sistemas y alinearse con los objetivos marcados por la OCDE.

Una vez más, mediante la publicación del presente informe se aprecia cómo los pasos dados por dicha organización están orientados a cumplir con los objetivos establecidos de forma conjunta con los miembros del Marco Inclusivo, aumentando la transparencia y el intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad internacional, algo que se prevé que, en un futuro, se realice de forma automática, reduciendo así los niveles de litigiosidad internacional.

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

VII. Novedades fiscales de otras jurisdicciones

Reino Unido anuncia cómo aplicará su régimen de intercambio automático y obligatorio de información (MDR) tras el Brexit

Una vez finalizado el período de transición del Brexit, Reino Unido ha anunciado que seguirá siendo necesario el reporte de las transacciones que cumplan con los requisitos de las señas distintivas ("hallmarks") del grupo D, durante un período limitado.

Durante 2021, tan pronto como sea posible, Reino Unido implementará un nuevo régimen MDR basado en el marco fijado por la OCDE, para remplazar el actual derivado de DAC6.

El Tribunal Supremo Administrativo francés amplía la definición de "agente dependiente"

Anteriormente, la interpretación más reciente del Tribunal Supremo Administrativo ("TSA") para la caracterización de un EP mediante agentes dependientes se basaba en el lugar de la firma de los contratos. En el caso que nos ocupa, el TS consideró que, aun cuando el modelo de contratos con los clientes así como las condiciones de fijación de precios

eran determinados por la empresa irlandesa, la decisión de celebrar un contrato con un cliente así como todas las tareas relacionadas fueron realizadas por los empleados de la filial francesa.

Esta decisión del TSA parece dar paso a una aplicación sistemática francesa de la amplia interpretación de la OCDE del concepto tradicional de "agente que ejerce habitualmente la facultad de celebrar contratos en nombre de la empresa", ampliándola a las situaciones en que el agente desempeña el papel principal que conduce a la celebración de contratos que se celebran habitualmente sin modificaciones importantes por parte de la empresa no residente.

Argentina lanza el servicio "Régimen IPF" para asegurar el cumplimiento del régimen MDR

El 21 de diciembre de 2020, las autoridades fiscales argentinas ("AFIP") lanzaron el servicio "Régimen IPF" en su página web con el fin de asegurar el cumplimiento del MDR, en relación con las planificaciones fiscales de carácter doméstico e internacional. No obstante, a día de hoy, aún no se encuentra disponible.

Al informar sobre un mecanismo internacional en el sistema del AFIP, los contribuyentes y los asesores tributarios (si participaron en la implementación) deberán introducir, entre otras cuestiones, la siguiente información:

- ▶ Informar cada mecanismo por separado, indicando a cuál de los períodos de implementación corresponde el mismo;
- ▶ también deben informar de la fecha en que se concertó el acuerdo internacional de planificación fiscal y la fecha de aplicación, así como una breve explicación del contenido del mecanismo;
- ▶ se debe informar, asimismo, de si se ha contado con la participación de asesores fiscales y;
- ▶ se permite indicar que aplica secreto profesional.

Argentina promulga un decreto sobre el régimen de promoción de la economía basada en el conocimiento

El Decreto en cuestión establece que las exportaciones de servicios de las empresas que participan en este régimen no estarán sujetas a derechos de exportación.

Dichas empresas deberán registrarse y cumplir un requisito de actividad principal para poder acogerse al régimen. El requisito de actividad principal se satisface si, en el momento de inscribirse en el régimen, el contribuyente obtuvo por lo menos el 70% de sus ingresos en el año anterior de una o más de las actividades promovidas enumeradas en la ley.

No obstante, las empresas que participen en el régimen deberán pagar una tasa, que variará en función del tamaño de las mismas.

Argentina especifica qué ha de entenderse por beneficiario efectivo y amplía la obligación de informar

El 14 de diciembre de 2020, las autoridades argentinas emitieron la Resolución 4878 y 4879 en la que se clarifica la definición de beneficiario efectivo.

En este sentido, en la resolución 4878 se aclara que las entidades que cotizan en un mercado de valores sólo deben declarar como beneficiario efectivo las personas físicas que ostentan una participación por valor de 50 millones de pesos argentinos. Además, se establece el deber de reportar todos los propietarios hasta llegar al beneficiario efectivo. En caso de personas físicas argentinas que participen en entidades no residentes, la entidad no residente será considerada como beneficiario efectivo a efectos de este deber de información.

Asimismo, en la resolución 4879 se establece que el beneficiario efectivo de un fideicomiso es la persona que, por cualquier medio, controla directa o indirectamente el fideicomiso.

Perú aprueba y ratifica el Convenio de Doble Imposición ("CDI") con Japón

El 30 de diciembre de 2020, el Presidente peruano ratificó el CDI con Japón mediante el Decreto Supremo

Nº 060-2020-RE, el cual había sido previamente aprobado por el Congreso peruano el 28 de diciembre de 2020, mediante la Resolución Legislativa Nº 6267.

Actualmente, el CDI se encuentra pendiente de aprobación por el Congreso japonés.

De esta manera, el CDI entrará en vigor el trigésimo día después de la fecha en que cada Estado reciba la notificación del otro de que ha completado su procedimiento interno para la entrada en vigor del CDI. El tratado será efectivo a partir del 1 de enero del año siguiente al de entrada en vigor del CDI.

Egipto publica directrices sobre el impuesto a las ganancias de capital para no residentes

El 13 de diciembre Egipto introdujo, mediante Decreto, determinadas directrices sobre el tratamiento fiscal de las ganancias de capital obtenidas por no residentes en la venta o enajenación de valores que no cotizan en la Bolsa de Valores de Egipto.

Las principales características de estas directrices se resumen de la siguiente manera:

- ▶ Las ganancias por sociedades no residentes están sujetas a un 22,5% de *Capital Gain Tax* ("CGT"). En el caso de personas físicas, están sujetas a tramos impositivos que oscilan entre el 0% al 25%;
- ▶ cuando exista un CDI entre el país del contribuyente no residente y Egipto, éste podrá dirigirse al Departamento de Tratados Fiscales Internacionales ("ITTD"), el cual decidirá sobre la aplicabilidad de una exención o tasa reducida y;
- ▶ sanciones por incumplimiento.

República Checa publica una guía sobre determinadas cuestiones sobre la DAC-6

La Dirección General de Finanzas de la República Checa ha publicado recientemente un documento en el que se contesta a determinadas preguntas sobre la aplicación de la DAC-6.

Entre estas aclaraciones, destacan las siguientes:

- ▶ El informe podrá estar tanto en inglés como en checo.
- ▶ Las transacciones serán reportables siempre que se haya dado el primer paso para realizarlas, la mera preparación de las mismas no resultará reportable. En este sentido, también se establece que la mera firma del contrato no se entiende como primer paso para realizar la transacción.
- ▶ Los requisitos para que una transacción sea reportable son, tanto la existencia de una transacción internacional como la obtención de alguna ventaja fiscal.
- ▶ No será necesario reportar una transacción que ya haya sido informada en otro Estado Miembro ("EE.MM") de la Unión Europea ("UE").
- ▶ El importe de la transacción no será la ventaja fiscal conseguida sino el importe principal de la misma.

Chile publica una nueva regulación sobre la inversión a través de vehículos extranjeros

El 9 de diciembre de 2020 las autoridades chilenas emitieron la Resolución número 151 con el fin de regular la inversión a través de vehículos extranjeros situados en países con los que Chile tiene suscrito un CDI.

Así, se establece la posibilidad para los inversores extranjeros de compensar el pago del Impuesto sobre Sociedades con la retención del 35% de los dividendos resultando por tanto una carga impositiva del 35%.

La aplicación de esta regulación requiere que el obligado tributario acredite su residencia fiscal.

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

ABREVIATURAS

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

Responsables del equipo de Tributación de Empresas

EY Abogados, Madrid

Javier Seijo
+34 91 572 7414
javier.sejoperez@es.ey.com

Jose Gabriel Martínez Paños
+34 91 572 7624
josegabriel.martinezpanos@es.ey.com

Jorge Baztarrica
+34 91 749 3157
jorge.BaztarricaOchoa@es.ey.com

Juan Carpizo
+34 91 572 7936
Juan.carpizobergareche@es.ey.com

María Teresa Gonzalez Martinez
+34 91 572 7810
mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com

Maximino Linares
+34 91 572 7213
maximino.linaresgil@es.ey.com

Nuria Redondo
+34 91 572 7339
nuria.redondomartinez@es.ey.com

Ricardo Egea
+34 91 572 7746
ricardo.egeazerolo@es.ey.com

Rufino De La Rosa
+34 91 749 5850
rufino.delarosa@es.ey.com

Víctor Gómez de la Cruz
+34 91 572 7680
victor.gomezdelacruz@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

Jose Luis Prada
+34 93 366 3780
joseluis.pradalarrea@es.ey.com

EY Abogados, Bilbao

Macarena De Abiega Valdivielso
+34 944 243 777
macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com

EY Abogados, Canarias

Julio Méndez
+34 92 838 0984
julio.mendezcalderin@es.ey.com

EY Abogados, Valencia

Miguel Vicente Guillem
+34 96 353 3655
miguel.quillemvilella@es.ey.com

EY Abogados, Andalucía

Alberto García Valera
+34 95 466 5283
alberto.garcia.valera@es.ey.com

EY Abogados, Pamplona

Maite Yoldi
+34 94 826 0903
maite.yoldielcid@es.ey.com

EY Abogados, Zaragoza

Jorge Izquierdo
+34 97 645 8110
jorge.izquierdomillan@es.ey.com

EY Abogados, Galicia

Marta Fernández
+34 91 572 7116
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

Iñigo Alonso
+34 91 572 5890
inigo.alonsosalcedo@es.ey.com

Javier Montes
+34 91 572 7301
javier.montesurdin@es.ey.com

Jose Antonio García
+34 91 567 8556
jose.antonio.garcia.banuelos@es.ey.com

Marcos Pérez
+34 91 572 7723
marcos.perezrodriguez@es.ey.com

Ramón Palacín
+34 91 572 7485
ramon.palacinsotillos@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

José María Remacha
+34 93 374 8139
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

Pablo Ulecia
+34 91 749 6917
pablo.ulecia.rubio@es.ey.com

Patricia Miralles
+34 93 374 8375
patricia.miralles.majo@es.ey.com

Vicente Durán
+34 91 749 9524
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

Elena Sanchez

+34 91 749 9819

elena.sanchez.llorente@es.ey.com

Manuel Paz

+34 91 572 7462

manuel.pazfigueiras@es.ey.com

Rocío Reyero

+34 91 572 7383

rocio.reyerofolgado@es.ey.com

Sonia Díaz

+34 91 572 7383

sonia.diazperez@es.ey.com

EY Abogados, Barcelona

Josep Cami

+34 93 366 6540

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

Teresa Cordon

+34 91 572 7868

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.

© 2021 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

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

LinkedIn: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)