



## Boletín de Actualización Fiscal

Número 107

Junio  
2021

Acuerdo Europeo sobre la Directiva del Informe Fiscal País por País Público.

Sentencia de 6 de mayo de 2021, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación número 1208/2020. El TS establece que la recuperación del valor del elemento patrimonial transmitido debe gravarse en sede de la mercantil vinculada adquirente, sin que dicha regla pueda dejar de aplicarse en el caso de que esta última sea una sociedad no residente.

Consulta V1154-21, de 29 de abril de 2021. Limitación al 95% de la exención por dividendos dentro de grupos de consolidación fiscal.

Consulta V0766-21, de 31 de marzo de 2021. Valoración en el IP de las monedas virtuales “*Token equity*”

Los líderes del G7 reafirman su compromiso con las directrices establecidas en el Plan BEPS 2.0



## I. Propuestas normativas y Legislación

### **Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias**

A través de este Real Decreto, publicado en el BOE del 26 de mayo de 2021, se desarrollan algunas cuestiones previstas en la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Transacciones Financieras, fundamentalmente el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del impuesto, ya se efectúe a través de un depositario central de valores establecido en territorio español o por el propio sujeto pasivo.

El texto legal desarrolla las siguientes cuestiones:

- ▶ Procedimiento de presentación e ingreso de autoliquidaciones a través de un depositario central de valores establecido en territorio español, distinguiendo los distintos supuestos en los que resulta aplicable tal procedimiento y detallando la canalización de la información y del importe de la deuda tributaria desde el sujeto pasivo hasta la Administración tributaria.
- ▶ Posibilidad de suscripción de acuerdos de colaboración entre un depositario central de valores establecido en territorio español y un depositario central de valores no establecido en dicho territorio al objeto de que el que sí está establecido presente e ingrese las autoliquidaciones en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- ▶ Presentación e ingreso de las autoliquidaciones del impuesto por el propio sujeto pasivo cuando no proceda efectuarse por un depositario central de valores establecido en territorio español (plazo comprendido entre los días 10 y 20 del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual).
- ▶ Fecha de liquidación de las operaciones, que se considerará que es la fecha efectiva de liquidación. No obstante, los sujetos pasivos podrán optar por considerar como fecha de liquidación la fecha teórica de liquidación.

- ▶ Procedimiento especial de rectificación de operaciones declaradas en autoliquidaciones anteriores, permitiendo que se presente dicha rectificación dentro del plazo de los 4 años siguientes a la fecha del ingreso de la cuota tributaria.
- ▶ Obligación de conservación por parte del depositario central de valores y sus entidades participantes de la información con trascendencia tributaria y a la obligación por parte de la AEAT de publicar en su Sede electrónica la lista de sociedades cuyas acciones se someten a gravamen.
- ▶ Presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo y abril de 2021, así como el ingreso de las respectivas deudas tributarias, en el plazo para la presentación e ingreso de la autoliquidación correspondiente al mes de mayo de 2021

Asimismo, este Real Decreto contiene en sus disposiciones finales modificaciones en el Reglamento del IVA, concretamente, en los artículos 66 y 69 bis, relativos al Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias y a los plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación, respectivamente.

Igualmente, introduce el artículo 54 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en relación con la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.

**Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 "Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación**

Publicado en el BOE del 28 de mayo de 2021, se publica mediante esta Orden el modelo 604 del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, que figuran en los anexos I y II de la misma.

El anexo I contiene la autoliquidación del Impuesto y el anexo II recoge el formato del detalle informativo de las operaciones sujetas. El anexo II deberá cumplimentarse de forma previa al anexo I. En la presentación del modelo 604 deberá consignarse el número de justificante obtenido en la cumplimentación del anexo informativo.

Este modelo se presentará de forma obligatoria mediante vía electrónica, en la sede electrónica de la AEAT.

**Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales**

En relación con este Impuesto se han publicado tres novedades que hemos de destacar:

En el BOE del 9 de junio de 2021, se publica el Real Decreto 400/2021, de 8 de junio, por el que desarrollan las reglas de localización de los dispositivos de los usuarios y las obligaciones formales del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, y se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Mediante este Real Decreto se desarrollan dos aspectos del impuesto: (i) los mecanismos de localización de los dispositivos de los usuarios y (ii) las obligaciones formales de los contribuyentes del impuesto.

Asimismo, se ha publicado por parte del Ministerio de Hacienda la Resolución interpretativa de la DGT del citado impuesto, que pretende establecer criterios interpretativos y aclaratorios para la aplicación del nuevo tributo.

Por último, el 11 de junio se ha publicado la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo de «Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación el Real Decreto.

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

**Orden HAC/560/2021, de 4 de junio, por la que se aprueban los modelos de declaración del IS y del IRNR correspondiente a EP y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica; y por la que se modifica la Orden HAP/296/2016, de 2 de marzo, por la que se aprueba el modelo 282, «Declaración informativa anual de ayudas recibidas en el marco del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras ayudas de estado, derivadas de la aplicación del Derecho de la UE» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación**

En el BOE de 8 de junio de 2021, y con entrada en vigor, el 1 de julio de 2021, se ha publicado la mencionada Orden.

La novedad más relevante introducida en el modelo 200 reside en la obligatoriedad de la cumplimentación del detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS) para todos los ajustes de las páginas 12 y 13. [Página 19 y páginas 26bis – 26sexies].

El plazo de presentación de la declaración del IS (modelos 200 y 220) para entidades cuyo período impositivo coincide con el año natural será hasta el 26 de julio de 2021, y para el resto de las entidades en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores al fin del período impositivo.

En relación con el modelo 282, se actualiza su anexo al objeto de adecuarlo a las modificaciones derivadas de la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, eliminando la diferenciación en la información relativa al sector industrial y

al resto de sectores económicos. Esta modificación entrara en vigor el 1 de enero de 2022.

**Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio**

Publicado en el BOE el 16 de junio de 2021, este Real Decreto introduce en los mencionados Reales Decretos modificaciones derivadas de las directivas de la Unión Europea en materia de comercio electrónico en el ámbito del IVA.

A estos efectos, la Ley del IVA pasa a definir las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros. Además, se incorporan en dicha Ley tres nuevos regímenes especiales opcionales de ventanilla única: régimen exterior de la Unión, régimen de la Unión y régimen de importación.

Finalmente, en materia de censos tributarios, se incorpora de forma expresa la opción y revocación a la tributación en el Estado miembro de destino para aquellas microempresas establecidas en un único Estado miembro que no rebasen el umbral común de 10.000 euros anuales de ventas a distancia intracomunitarias.

Este real decreto entrará en vigor el 1 de julio de 2021.

**Resolución de 8 de junio de 2021, del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2021 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas**

Se modifica mediante esta Resolución el plazo de ingreso en periodo voluntario del IAE del ejercicio 2021, que se fija desde el 16 de septiembre hasta el 22 de noviembre de 2021, ambos inclusive.

**Real Decreto 399/2021, de 8 de junio, por el que se modifican el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, y otras normas tributarias**

Publicado en el BOE de 9 de junio de 2021, mediante este Real Decreto se procede a la incorporación total del Derecho de la UE al ordenamiento interno en el ámbito de los mecanismos de resolución de litigios fiscales, se introducen determinadas medidas derivadas del Informe final de la Acción 14, relativa a los mecanismos de resolución de controversias, del Proyecto conjunto G20/OCDE "BEPS", y, finalmente,

se resuelven determinados problemas detectados en el desarrollo de este tipo de procedimientos, garantizando así una mayor seguridad jurídica.

Cabe destacar la introducción de un nuevo Título IV, en el que se regulan los mecanismos de resolución de litigios a que se refiere la Directiva (UE) 2017/1852. Concretamente, se amplían los supuestos en los que se puede acudir a la comisión consultiva, y se desarrollan las funciones del TEAC relativas a la constitución y funcionamiento de la comisión consultiva y la posibilidad de que la autoridad competente en materia de procedimientos amistosos convenga con las autoridades competentes de los demás Estados miembros afectados la constitución de una comisión de resolución alternativa.

Para un mayor desarrollo, nos remitimos al [Boletín de Actualización Fiscal de diciembre 2019-enero 2020](#) de EY.

### **Real Decreto-ley 10/2021, de 18 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por la borrasca «Filomena»**

Publicado en el BOE el 19 de mayo de 2021, este Real Decreto adopta medidas complementarias a las ya aplicadas por el Consejo de Ministros en enero de 2021, como consecuencia del episodio Filomena. Además, podrán aplicarse estas medidas a otros hechos catastróficos acaecidos desde el 1 de abril de 2020 hasta el 30 de junio de 2021.

En materia tributaria, se incorporan ciertos beneficios fiscales como los siguientes:

- ▶ Se concede la exención de las cuotas del IBI correspondientes al ejercicio 2020 para los siniestros que hayan tenido lugar en 2020, y al ejercicio 2021 para los siniestros que ocurran en 2021, que afecten a viviendas, establecimientos industriales, turísticos, mercantiles, marítimo-pesqueros y profesionales, explotaciones agrarias y forestales, locales de trabajo y similares, dañados como consecuencia directa de los siniestros causados por Filomena u otros hechos catastróficos.
- ▶ Se concede una reducción en el IAE correspondiente al ejercicio 2020 para los siniestros que hayan tenido lugar en 2020, y al ejercicio 2021 para los siniestros que ocurran en 2021, a las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos y profesionales cuyos locales de negocio o bienes afectos a esa actividad hayan sido dañados como consecuencia directa de los siniestros.
- ▶ Estarán exentas del IRPF las ayudas destinadas a paliar daños personales, daños materiales en vivienda y enseres, y en establecimientos industriales, mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos y de otros servicios, y por prestaciones personales o de bienes de personas físicas o jurídicas.

## **Reglamento (UE) 2021/847 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo, por el que se establece el Programa «Fiscalis» para la cooperación en el ámbito de la fiscalidad y se deroga el Reglamento (UE) nº 1286/2013**

El pasado 28 de mayo de 2021 se publicó en el DOUE el citado Reglamento por el que se pretende garantizar la continuidad del programa Fiscalis 2020 durante el nuevo marco financiero plurianual 2021-2027.

De este modo, el Programa «Fiscalis» persigue reforzar el apoyo a las autoridades tributarias de los Estados miembro y fomentar la cooperación entre autoridades tributarias, en particular, en lo que al intercambio de información se refiere; proteger los intereses económicos de la Unión frente al fraude, evasión y elusión fiscales; mejorar la recaudación de impuestos así como el desarrollo y empleo de los sistemas electrónicos europeos, para lo cual se proporcionan mecanismos de financiación para la implementación de los marcos de cooperación entre Estados miembro.

El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el DOUE, y será aplicable a partir del 1 de enero de 2021.

## **Acuerdo Europeo sobre la Directiva del Informe Fiscal País por País Público**

El Consejo de la UE ha alcanzado un acuerdo político provisional con el Parlamento Europeo sobre la propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en relación con la publicidad de información fiscal sobre determinadas empresas (Directiva de CbCR público).

Mediante este Acuerdo se persigue que determinadas empresas estén obligadas a revelar públicamente su información país por país con el fin de alcanzar una mayor transparencia fiscal a nivel corporativo en la UE, de forma similar al CbCR que ya impuso la OCDE a través de la Acción 13 del Plan BEPS.

Para mayor detalle sobre el Acuerdo Europeo del CbCR público, nos remitimos a la alerta informativa publicada por [EY](#).



## II. Tribunales Nacionales

**Sentencia de 6 de mayo de 2021, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación número 1208/2020. El TS establece que la recuperación del valor del elemento patrimonial transmitido debe gravarse en sede de la mercantil vinculada adquirente, sin que dicha regla pueda dejar de aplicarse en el caso de que esta última sea una sociedad no residente**

El motivo de interés casacional de este recurso consiste en determinar, en virtud del artículo 19.6 TRLIS (artículo 11.6 de la LIS), en el supuesto de transmisión de un elemento patrimonial que haya sido objeto de una corrección valorativa por deterioro -y en consecuencia se haya dotado una provisión y deducido a efectos fiscales- y, posteriormente, ese elemento patrimonial recupere su valor, dónde se debe gravar la corrección o recuperación de la pérdida mediante ajuste en la base imponible del IS, si en sede de la transmitente que dotó la provisión y se practicó la deducción por la pérdida o, en sede de la mercantil vinculada no residente, adquirente y nueva titular del elemento patrimonial transmitido.

La Inspección entendió que, en aplicación de dicho artículo, la recuperación del valor de la entidad transmitida debía dar lugar a que, tanto la provisión por depreciación de cartera, como la pérdida generada en la transmisión de las participaciones que habían sido previamente deducidas, debían ser objeto de recuperación en sede del contribuyente (aun cuando en ese momento ya no fuera titular de las participaciones, porque habían sido transmitidas).

Por su parte, el TEAC y, posteriormente, la AN consideraban que la actuación de la Inspección resultaba respetuosa con la literalidad del artículo 19.6 TRLIS y con su configuración como norma antielusión, llamada a evitar situaciones de "lavado de ingresos" como consecuencia de la transmisión de participaciones a entidades residentes en otros Estados.

Ante ello, el Alto Tribunal rechaza que el artículo 19.6 TRLIS sea una norma antiabuso, pues su letra y espíritu definen una regla de imputación temporal.

Considera el Tribunal que esta regla es clara y no requiere una interpretación distinta de la de su propio texto, en el sentido de que la reversión, como *contrarius actus* de la depreciación del valor de los elementos patrimoniales, se imputará en el período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.

Rechaza por tanto que el artículo se utilice con el único fin de “mantener o retener la posibilidad de gravamen” en España. Para corregir situaciones de abuso, según el Tribunal, el legislador ha establecido precisamente las disposiciones generales antiabuso (i.e. fraude de ley y conflicto en la aplicación de la norma), cuya aplicación obliga a la Administración a cumplir con requisitos procedimentales específicos en aras a garantizar los derechos de los contribuyentes.

Finalmente, el TS afirma que la forma de evitar una situación de desimposición no puede ser forzar artificiosamente el sentido y finalidad de una norma de imputación temporal para convertirla en una disposición antiabuso genérica que generen potenciales situaciones de doble imposición y supongan la invasión de la soberanía fiscal del Estado de residencia del titular (directa o indirectamente) de las participaciones, en contra de lo previsto en los convenios para evitar la doble imposición (que no pueden ser alterados unilateralmente por uno de los Estados que los suscriben sin seguir el procedimiento establecido para ello).

**Sentencia de 6 de mayo de 2021, dictada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación número 1063/2020. El TS establece que a efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción previstos en el artículo 18.2 de la LIRPF, el concepto jurídico de “periodo de generación de renta” debe interpretarse como aquel en el que el preceptor contribuye efectivamente a la generación de la renta, sin perjuicio de que tales rendimientos sean exigibles con posterioridad a la finalización de la relación laboral**

El caso que nos ocupa trata sobre un contribuyente que aplicó en su declaración de IRPF del ejercicio 2011, la reducción del 40% -consagrada en el artículo 18.2 de la Ley de IRPF- a rentas derivadas del pago de un incentivo extraordinario plurianual (“bonus”) de su empresa, procedente de un programa de retribución de directivos a largo plazo para remunerar la labor de éstos, desde el 3 de mayo de 2006 hasta el 2 de enero de 2011.

En el supuesto particular, se da la situación de que el contribuyente había concluido su relación laboral con la empresa en marzo de 2007, pactando expresamente que, pese a la terminación de la relación laboral, percibiría dicho bonus y le sería abonado en la fecha del vencimiento del programa de retribución, esto es en 2011.

Tanto la Administración como las sentencias recurridas, rechazaron el reconocimiento de la reducción por rentas irregulares por considerar que dicha renta no se había producido en un período superior a dos años, puesto que ésta se produjo entre el momento del inicio del programa y la fecha de extinción de la relación laboral.

El TS insiste en que, para dar respuesta, ha de ceñirse a este supuesto concreto, en el que el incentivo abonado a los directivos consistía en la comisión de éxito que

generase la empresa -gestora de entidades de capital riesgo- durante el periodo establecido en el programa, esto es, desde mayo de 2006 hasta enero de 2011, en función de los resultados que se derivasen de la transmisión de participaciones o dividendos repartidos por estas entidades de capital riesgo.

Así, la Sala, tal y como hacía la sentencia recurrida, establece que el bonus percibido no está vinculado con su generación por el beneficiario por un periodo de tiempo superior a dos años, no ya porque entre la fecha de inicio del programa y la fecha de finalización de la relación laboral entre la entidad pagadora y el perceptor del incentivo no hayan pasado dos años, sino más bien porque en la retribución que se abona en 2011, el contribuyente pretende que se tengan en cuenta los años 2008, 2009, 2010 y 2011, ejercicios en los que el obligado no participó en la generación de la comisión de éxito.

Insiste el Alto Tribunal en que no hay que confundir periodo de generación del rendimiento (que en este caso es inferior a dos años), con su imputación temporal (que en el caso de los rendimientos de trabajo, por regla general, se imputan al periodo impositivo en que sean exigibles por su perceptor).

Por consiguiente, concluye la Sala, ciñéndose a las circunstancias concretas del caso, que a efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo -previstos en el artículo 18.2 LIRPF-, el concepto jurídico "periodo de generación de renta", debe interpretarse como aquel en el que perceptor contribuye efectivamente a la generación de la renta derivada del programa de incentivos del pagador, sin perjuicio de que tales rendimientos sean exigibles con posterioridad a la finalización de la relación laboral.

**Sentencia de 1 de abril de 2021, dictada por la Audiencia Nacional en recurso contencioso administrativo número 1068/2017. La AN desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la actora, calificando un préstamo participativo como aportación de fondos propios, en base a que el prestatario carece de capacidad financiera para hacer frente no solamente al principal, sino también a los intereses recapitalizados, y en tanto que el prestamista participa de los beneficios y además responde del capital (por ser la matriz del prestatario)**

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

- ▶ En fecha 14 de octubre de 2011, se iniciaron actuaciones inspectoras respecto de la operación de restructuración llevada a cabo en 2007 por el grupo, consistente en la compraventa por un fondo de capital riesgo de las participaciones de la anterior *holding* del grupo, para lo cual se constituyó una nueva entidad *holding* española, perteneciente a dicho fondo.
- ▶ Asimismo, con el fin de articular la citada adquisición de las participaciones se interpusieron entre dicho fondo residente en Reino Unido y la entidad Target

diversas sociedades constituidas bajo la forma de Sociedades de Participación Financiera (SOPARFI), destinadas principalmente a la tenencia de participaciones y a la financiación intragrupo.

Así, la financiación de la operación de adquisición del grupo se realizó mediante:

- ▶ Una ampliación de capital que se financió en su mayor parte mediante la emisión de Certificaciones Preferentes de Capital convertibles suscritas por el fondo de inversión.
- ▶ Financiación externa mediante la concesión de un préstamo sindicado dividido en tres tramos.
- ▶ Financiación interna mediante la concesión de un préstamo participativo por parte (una de las SOPARFI luxemburguesas) a la entidad recurrente el mismo día en que se produce la ampliación de capital.

Tras las debidas actuaciones de comprobación, la Inspección concluye en su acuerdo de liquidación que *"la suscripción del producto híbrido emitido por las SOPARFI luxemburguesas, (PEC), con la que se financió el préstamo participativo concedido a la recurrente, tiene como fuente de financiación los fondos que constituyen el fondo de inversión"*.

En definitiva, para la Inspección la estructura diseñada por el fondo de inversión para la adquisición del grupo mediante la interposición de sociedades en Luxemburgo cuya única aportación al negocio consiste en la emisión de productos híbridos para financiar el préstamo participativo y la creación en España de una *holding* que adquiere la preexistente holding tiene como objetivo localizar en España los costes financieros de la adquisición. A través de esta operativa se está reduciendo la base imponible del impuesto.

Así, la cuestión controvertida se centra fundamentalmente en determinar la improcedencia de la calificación del préstamo participativo otorgado a la recurrente como retribución de fondos propios, tal y como concluyen las actuaciones inspectoras:

- ▶ La recurrente, si bien no niega el origen del préstamo, esto es, la financiación a través de dos vías (deuda y *equity*), sostiene que simplemente se optó por una de las vías posibles para canalizar la aportación, siendo ésta la constitución del préstamo participativo.
- ▶ Por su parte, la Inspección y TEAC defienden que en la medida en que la recurrente carece de capacidad financiera para hacer frente no solamente al principal, sino también a los intereses recapitalizados, y en tanto el prestamista participa de los beneficios y además responde del capital (por ser la matriz del prestatario), resulta evidente que, aunque formalmente se le haya dado la forma de préstamo participativo, estamos ante una aportación de fondos propios.

La AN coincide en los argumentos de la Administración, criterio que ha sido también acogido por la doctrina, así como por la jurisprudencia, y concluye que, pese a que formalmente se suscribió un préstamo participativo, si realizamos una valoración de la prueba existente, lo que hubo realmente fue una aportación de capital.

En concreto, entiende la Sala, en línea con el criterio defendido por la Abogacía del Estado, que en la medida en que el préstamo carece de garantías, además de pactar

una fecha ficticia prorrogable durante un tiempo cinco veces superior a la inicial, sin que conste indicio alguno de devolución del mismo durante la vida del préstamo, la operación realizada, examinada en su conjunto y acudiendo al principio de calificación, es realmente una aportación de capital.

Por ello, concluye la Sala que los gastos financieros contabilizados no pueden ser deducidos por tener naturaleza de retribución de fondos propios.

Procede, en consecuencia, la desestimación del recurso contencioso-administrativo, denegándose la deducibilidad de los gastos financieros derivados del préstamo participativo en tanto los mismos tienen naturaleza de retribución de fondos propios.

### **Sentencia del TSJ de Murcia núm. 437/2020, de 5 de octubre de 2020, sobre la reducción del ISD en la donación de empresa familiar**

La sentencia objeto de análisis enjuicia un caso en el que un matrimonio, en régimen de gananciales y donde uno de los cónyuges -en este caso, la madre- es menor de 65 años, procede a transmitir a sus hijos las participaciones de la empresa familiar, vía donación. En la autoliquidación presentada por los donatarios se aplican la exención del 95% sobre el valor de adquisición de las participaciones donadas.

La cuestión objeto de controversia es si la exención del 95% aplica a la totalidad del valor de las participaciones o si, por el contrario, tal y como defiende el TEAR, existen dos donaciones diferentes -una por cónyuge- y el beneficio fiscal únicamente aplicaría a la parte donada por el cónyuge que sí cumple todos los requisitos -en este caso, el padre-.

Pues bien, el TSJ de la Región de Murcia concluye dando la razón al donatario demandante, por dos motivos: (i) por cuanto el TEAR estimó, con los mismos argumentos que el aquí demandante, las reclamaciones económico-administrativas de los otros dos hermanos donatarios y, por lo tanto, señala el TSJ de Murcia que *“no es posible que ante una misma donación y ante supuestos de hecho idénticos, se dé respuestas contrarias”*; (ii) en la medida en que hay que atender a la interpretación finalista de la normativa del ISD en la aplicación de este beneficio fiscal -esto es, favorecer la continuidad de la actividad en las empresas familiares-, por lo que lo decisivo en el presente caso es que el cumplimiento de los requisitos se produce en el grupo familiar.

**Resolución del TEAC de 26 de mayo de 2021 (00/00946/2021/00/00). IRPF. Incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados del artículo 81.2 de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF. El TEAC determina que, para tener derecho al incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil, es necesario que dichas guarderías o centros hayan obtenido la pertinente autorización expedida por la administración educativa competente**

En el presente supuesto, la cuestión controvertida en la que se centra el TEAC consiste en determinar si a efectos de la aplicación del incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil del artículo 81.2 de la Ley 35/2006 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), se exige que las guarderías o los centros de educación infantil dispongan de la pertinente autorización concedida por las autoridades educativas.

Asimismo, el TEAC se plantea si el aumento de dicha deducción está ligado a que la custodia de los menores en las guarderías y centros educativos infantiles tenga una finalidad educativa, para lo que en todo caso sería necesario disponer de la debida autorización.

El artículo 81.2 de la LIRPF establece lo siguiente: *“El importe de la deducción a que se refiere el apartado 1 anterior se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados”*.

El TEAC concluye que el incentivo fiscal discutido está vinculado al ámbito educativo debido a que así se determina, por un lado, en el artículo 81.2 LIRPF, al exigir el mismo *“gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados”* y, por otro lado, en el artículo 69.9 RIRPF, que exige a las guarderías o centros autorizados presentar la declaración informativa (modelo 233) informando, entre otros datos, de la correspondiente *“autorización del centro expedida por la administración educativa competente”*.

De este modo, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 69.9 del RIRPF, según la opinión del Tribunal, pone de manifiesto de forma palmaria que el RIRPF asocia el incremento de la deducción por maternidad a la satisfacción de gastos de custodia con una finalidad educativa, propia de los centros de educación infantil, y no con una finalidad de mera atención y cuidado de los niños de corta edad inherente a las guarderías.

En consecuencia, y dado que el artículo 69.9 del RIRPF exige expresamente que las *“guarderías o centros de educación infantil autorizados”* presenten una declaración informativa [el modelo 233] sobre los menores y los gastos que den derecho a la

aplicación del incremento de la deducción prevista en el artículo 81.2 de la LIRPF en la que deben consignar, entre otros datos, los correspondientes a la autorización del centro expedida por la administración educativa competente, el TEAC concluye que el incentivo fiscal está vinculado al ámbito educativo de forma que, para tener derecho al incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados del artículo 81.2 de la LIRPF, es necesario que, tanto la guardería, como el centro de educación infantil, tengan la correspondiente autorización expedida por la administración educativa competente.

**Resolución del TEAC de 11 de febrero de 2021  
(00/06355/2020/00/00). Impuesto sobre Sociedades. Pagos fraccionados mínimos. Efectos temporales de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, recaída en la cuestión de constitucionalidad 1021-2019, declarando la constitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre**

La cuestión controvertida analizada por el TEAC se basa en determinar el alcance de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) de 1 de julio de 2020 (cuestión de constitucionalidad número 1021-2019), que declaró inconstitucional y nulo en su integridad el RDL 2/2016, al afectar de manera esencial al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art.31.1 de la Constitución, vulnerando con ello el límite material impuesto por el art.86 de la Constitución a este instrumento normativo excepcional en manos del Gobierno. Esta declaración alcanzó a la integridad del RDL 2/2016, por lo que resultó inconstitucional y nulo tanto el establecimiento del pago fraccionado mínimo sobre el resultado contable, como el incremento del tipo del 17 al 24 por ciento para empresas con volumen de facturación superior a 10 millones.

El Tribunal analiza las alegaciones de la recurrente, consistentes en (i) que la STC extiende sus efectos a los pagos fraccionados efectuados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y 8/2018, (ii) que una ley de presupuestos no puede modificar un tributo sin una ley sustantiva y, por último, (iii) que existe una vulneración del principio de capacidad económica (31.1 CE).

Respecto a la mencionada argumentación, el TEAC establece, en primer lugar, que la declaración de constitucionalidad del RDL 2/2016 supuso su expulsión del ordenamiento jurídico, de forma que resultaba aplicable la normativa relativa al sistema de cuantificación de los pagos fraccionados que estuviera vigente con anterioridad a dicha declaración; en segundo lugar, y dado que, la STC no se pronuncia respecto a las dos cuestiones de constitucionalidad, sino únicamente respecto a la de los límites materiales del RDL, en el momento en el que la Ley 6/2018 de PGE eleva la norma integrándola en la LIS y, por ende, en el ordenamiento tributario, se debe considerar sanado el defecto que acarreó la declaración de constitucionalidad. Lo anterior no puede si no rechazar el contenido del resto de las alegaciones del contribuyente.

De este modo, el tribunal concluye que la constitucionalidad del RDL 2/2016 únicamente afecta a los pagos fraccionados correspondientes al segundo y tercer

pago fraccionado del ejercicio 2016 y al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017.

## **Resolución del TEAC de 31 de mayo de 2021 (00/03746/2020/00/00). IRPF. Las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas *inter vivos* no se computan fiscalmente**

La cuestión controvertida en el recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si, en caso de producirse una “pérdida fiscal” derivada de una transmisión a título lucrativo, ésta debe integrarse en la base imponible del IRPF del transmitente, existiendo discrepancia sobre si la exclusión que hace el artículo 33.5.c) de la LIRPF sólo comprende del cómputo a la “pérdida económica”.

El TEAR de Valencia admite la reclamación de una contribuyente que, con ocasión de la donación de inmuebles a favor de sus hijos, registra pérdidas patrimoniales que integra en la base imponible del IRPF. Mientras que la liquidación que el TEAR declara no ajustada a Derecho rechazaba la integración de tal pérdida con base en el artículo 33.5.c) de la LIRPF, el Tribunal Regional da la razón a la contribuyente argumentando que el mencionado precepto sólo excluye aquellas pérdidas de carácter económico, esto es, la que representa el valor del bien a la fecha de la transmisión.

Los principales argumentos esgrimidos por el TEAR fueron: (a) la interpretación literal del artículo 33.5 LIRPF conduce a hablar de una “pérdida patrimonial” computable en el IRPF, (b) la norma vigente ha existido siempre con una redacción similar desde la Ley 44/1978, de manera que además de la “pérdida económica”, puede darse una pérdida patrimonial computable a efectos del IRPF.

Frente a la resolución del TEAR, la AEAT interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, para que se declare que conforme al art. 33.5.c) de la LIRPF, las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas no se computan fiscalmente, ni por el importe total del valor de adquisición, ni por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, añadiendo además que (i) se opone a las conclusiones del TEAR relativas a la evolución histórica del art. 33.5 de la LIRPF, así como (ii) a la interpretación literal del apartado c) que hace el TEAR.

El TEAC comparte el criterio de la AEAT y estima el recurso interpuesto, pues entiende que, con base en el art. 12 de la LGT y 3 del CC, el art. 33.5.c) es claro al disponer que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos*, excluyendo el legislador de la integración en la base imponible del transmitente las pérdidas patrimoniales cuyo importe ha sido determinado conforme a los arts. 34 y 36. Y la norma lo que dice es que se excluya de su cómputo sólo si resulta una pérdida patrimonial, es decir, que según el art. 33.5.c) la ley expresamente reconoce la posibilidad de que existan pérdidas derivadas de transmisiones lucrativas, pero las considera fiscalmente no computables.

Por lo tanto, concluye que no se puede entender que el artículo 33.5.c) excluya sólo la pérdida económica que supondría el valor del bien en el momento de su salida del patrimonio del contribuyente, puesto que la norma primero delimita lo que considera

ganancia o pérdida fiscal (diferencias entre valores) y, a continuación, especifica cuáles deben ser tenidas en cuenta.

### III. Consultas DGT

**Consulta V0790-21, de 5 de abril. La DGT admite el acogimiento al régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, de una operación de aportación no dineraria de rama de actividad de un establecimiento permanente español a otra entidad residente en España, que le entregará acciones representativas de más del 5% del capital de la adquirente**

En el marco de una aportación por parte de una entidad irlandesa de todos los activos y pasivos de su sucursal en España a una entidad española, se cuestiona si sería de aplicación el régimen de neutralidad y las implicaciones en caso de renunciar al mismo.

Considera la DGT que, en este supuesto, cumpliéndose las condiciones para calificar la operación como una aportación de rama de actividad por parte de la entidad irlandesa a la entidad española, sí sería de aplicación el régimen, habiendo valorado también los motivos económicos que exponía la consultante.

La DGT ya se había pronunciado al menos una ocasión siguiendo el mismo criterio sobre un caso similar (1942-98), pero bajo la Ley 43/1995.

Con respecto a la posible renuncia al régimen de neutralidad, la DGT dispone que la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de la sucursal será gravada en España en virtud de lo dispuesto en el convenio para evitar la doble imposición firmado entre España e Irlanda.

En la presente consulta no se analiza el posible traspaso de BINs que pudieran existir en la sucursal irlandesa bajo la nueva redacción del artículo 84 de la LIS.

## **Consulta V1154-21, de 29 de abril de 2021. Limitación al 95% de la exención por dividendos dentro de grupos de consolidación fiscal**

La consultante es la sociedad matriz dominante de un grupo de entidades acogido al régimen de consolidación.

A la vista de la nueva redacción del artículo 21 LIS, la entidad consultante se plantea si al repartir dividendos dentro del grupo de consolidación fiscal debe tenerse en cuenta la reducción de la exención del 5% establecida en el artículo 21.10 LIS y si, en ese caso, ese 5% deberá tributar de forma consolidada o si, por el contrario, debería eliminarse a nivel de grupo.

A este respecto, la DGT confirma que, en la medida en que concurran los requisitos establecidos en el artículo 21.1 LIS y no se cumplan las circunstancias contempladas en el artículo 21.11 LIS, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 21.10 LIS, debiéndose limitar la exención al 95% de los dividendos percibidos.

Además, confirma la DGT que dicho importe no será objeto de eliminación a efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal.

Por último, en cuanto a la obligación de retener, la DGT establece que tal obligación no existirá, en virtud del artículo 128.4 LIS, en la medida en que los dividendos cumplan con los requisitos recogidos en el art. 21.1 LIS.

## **Consulta V0659-21 de 19 de mayo de 2021. Aplicación de la deducción por doble imposición en grupos fiscales**

En el año 2013, la consultante adquirió a las entidades A y B, ambas con residencia en España, participaciones en varias sociedades dedicadas al negocio del juego. Las rentas positivas obtenidas en la transmisión de estas sociedades se integraron en la base imponible del IS de las entidades A y B, aplicando las transmitentes la deducción por doble imposición interna de plusvalías, así como la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Con posterioridad, algunas de las filiales adquiridas han obtenido beneficios que han ido distribuyendo a la consultante como dividendos. Dichos dividendos no se han integrado en la base imponible de la consultante por aplicación del artículo 21 LIS.

Asimismo, en ejercicios posteriores la consultante aportó a X e Y alguna de las participaciones ostentadas en las filiales adquiridas en 2013 a las entidades A y B. Dicha aportación se realizó bajo el régimen general del IS.

Tanto la consultante como las entidades X e Y forman parte del mismo grupo de consolidación fiscal.

En lo que respecta a los dividendos distribuidos en los ejercicios 2015 y 2016 a la consultante, la DGT confirma que podrán beneficiarse de la deducción prevista en el apartado 1 de la DT 23<sup>a</sup>, no viéndose afectada esta deducción por el hecho de que las filiales que distribuyen dividendos tributen por el régimen de consolidación fiscal. En consecuencia, la consultante tendrá derecho a una deducción del 18% sobre la parte del dividendo correspondiente a la renta que se benefició de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en sede de la entidad transmitente, y a una

deducción del 100% de la cuota íntegra de los dividendos correspondientes a las rentas que en sede del transmitente hubieran tributado.

En relación a si la deducción correspondiente al período 2015 puede aplicarse en declaraciones posteriores, una vez se dispusiera de la prueba de tributación necesaria para aplicarla, sin necesidad de instar la rectificación de la declaración del período 2015, el apartado 4 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS establece que:

“4. Las deducciones por doble imposición establecidas en los artículos 30, 31 y 32, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, pendientes de aplicar a la entrada en vigor de esta Ley, así como aquellas deducciones generadas por aplicación de esta Disposición no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

El importe de las deducciones establecidas en esta Disposición transitoria y en los artículos 30, 31.1.b) y 32.3 del citado Texto Refundido se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que esta se aplique”.

Dicho apartado 4 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS permite que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra puedan deducirse de las cuotas íntegras de los períodos impositivos siguientes. Es decir, en el caso de que existiera cuota íntegra suficiente, las deducciones generadas en el período impositivo que no se dedujeran no podrían deducirse en los períodos impositivos siguientes. Por tanto, en el caso de que la consultante no tuviera cuota íntegra suficiente en 2015 podrá aplicar la deducción en períodos impositivos posteriores, siempre que se acredite el derecho a la misma, en los términos previamente señalados.

Por último, en el caso de que las participaciones de las filiales sean aportadas por la consultante a otras entidades del mismo grupo fiscal (X e Y), la DGT señala que, en la medida en que la entidad consultante formara parte del grupo fiscal en el momento de adquirir las participaciones en las filiales, el derecho a la deducción prevista en el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS corresponde al grupo fiscal, mientras la entidad consultante siga formando parte del mismo. En consecuencia, el hecho de que se produzca la aportación por parte de la consultante de las participaciones en las filiales a otras entidades del grupo fiscal (X e Y), la citada deducción podrá continuar aplicándose por el grupo fiscal, tomando en consideración a éste como el contribuyente que adquirió las participaciones que generan el derecho a la deducción.

### **Consulta V0013-21, de 8 de enero de 2021. Exención de las participaciones en entidades prevista en el art. 4. Ocho.Dos LIP con funciones de dirección a media jornada**

El consultante es titular del 99,98% de las participaciones de una sociedad cuya actividad es el arrendamiento de inmuebles, empleando a una persona con contrato laboral y a jornada completa dedicada a la gestión de sus inmuebles.

Posteriormente, el consultante transfiere las funciones de dirección de la entidad al cónyuge de su hija y plantea a la DGT si, en el caso de que las ejerza a media

jornada, y perciba una remuneración que represente más del 50 por ciento de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, le aplicaría al consultante la exención prevista en el art. 4. Ocho.Dos LIP.

La DGT señala que el consultante cumple con los requisitos necesarios para aplicar la citada exención de las participaciones al considerar que la entidad en la que participa realiza una actividad económica -persona empleada con contrato laboral y a jornada-; posee el 99,98% del capital social de dicha entidad; y las funciones de dirección se ejercen por una persona del grupo de parentesco -no se exige que el sujeto que ejerza las funciones de dirección tenga que ser titular de las participaciones, pudiendo pertenecer éstas al grupo familiar-.

Por último, la DGT manifiesta que las conclusiones no se verán afectadas por el cambio en la duración de la jornada -de completa a media jornada- del cargo que ejerce las funciones de dirección, en la medida en que se mantenga efectivamente el ejercicio de dichas funciones y la remuneración siga suponiendo más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

### **Consulta V0766-21, de 31 de marzo de 2021. Valoración en el IP de las monedas virtuales “*Token equity*”**

El consultante ha realizado adquisiciones de monedas virtuales “*token equity*” que considera que representan partes alícuotas de la propiedad de empresas marcadas por su componente tecnológico y cuya principal diferencia respecto de los títulos valores tradicionales se basa en el uso de la tecnología *blockchain*.

De este modo, cuestiona a la DGT sobre la valoración en el IP de dichas monedas virtuales.

La DGT comienza remitiéndose en su respuesta a lo expuesto por la CNMV, que señala que las ofertas iniciales de criptomonedas (ICOs) se refieren, bien a la emisión de criptomonedas o bien a la emisión de derechos de diversa naturaleza generalmente denominados “*tokens*”, que otorgan participación en los futuros ingresos de la entidad emisora o dan derecho a acceder a un servicio o producto, dependiendo de si se trata de *security* o *utility tokens*, respectivamente.

La CNMV considera que estas ICOs deberían ser tratadas, en su gran mayoría, como emisiones u ofertas públicas de valores negociables, pero que, en todo caso, hay que estar a las facultades o derechos que estos activos otorguen al inversor/comprador frente al emisor, para poder calificarlos desde el punto de vista fiscal. En esta misma línea, se pronuncia la Autoridad Europea de Valores y Mercados (en adelante, ESMA).

Así, con base en estas consideraciones, la DGT señala, por tanto, “*que no basta con la mera denominación de un activo virtual como “token equity” para que pueda ser tratado en el ámbito fiscal como un activo representativo de la participación en los fondos propios de una entidad, sino que será preciso un examen de los derechos o facultades que otorga a su titular para poder determinar su calificación a efectos tributarios*” y que estos “*tokens*” podrían ser considerados instrumentos financieros representativos de la participación en los fondos propios de una empresa si implicaran para su titular “*la atribución de un derecho a participar proporcionalmente a la aportación en el patrimonio neto de dicha persona jurídica, así como en los*

*resultados económicos que ésta obtenga en el desarrollo de su actividad y en los resultados de la liquidación de la persona jurídica cuando se produzca su extinción, sin que garantice la recuperación de la aportación realizada”.*

Por último, la DGT señala que las casas de cambio en las que son adquiridos y transmitidos los “tokens” carecen de la consideración de mercados organizados.

#### IV. Otras cuestiones de interés

##### **Los líderes del G7 reafirman su compromiso con las directrices establecidas en el Plan BEPS 2.0**

Mediante la emisión de [un comunicado](#), los líderes del G7 han mostrado su respaldo al apoyo ya expresado anteriormente por los Ministros de Finanzas del G7 en relación con los cambios fiscales a nivel global que se están desarrollando como consecuencia del Plan BEPS 2.0.

En este sentido, hay que destacar que el apoyo de los anteriormente mencionados líderes es esencial a fin de poder avanzar en dirección a los objetivos marcados. No obstante, para ello se deberá alcanzar un consenso entre las 139 jurisdicciones que conforman el marco inclusivo de dicho plan, algo que deberá tener lugar de cara a la próxima reunión entre los Ministros de Finanzas del G20.

Es evidente que las propuestas realizadas podrían dar lugar a cambios significativos en la fiscalidad internacional general en la que operan las empresas multinacionales, en tanto en cuanto dichas propuestas podrían implicar la necesidad de realizar cambios en las estructuras de sus negocios y en sus modelos de tributación actuales.

Así las cosas, mediante todos estos acontecimientos, se persigue no sólo la actualización de los sistemas tributarios de las jurisdicciones en las que operan estas multinacionales, sino que se persigue crear un nuevo sistema que permita determinar y redistribuir el beneficio de las grandes empresas a fin de que exista una tributación corporativa efectiva mínima de los beneficios de éstas últimas.

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

## V. Novedades fiscales de otras jurisdicciones

### **Los tribunales daneses se pronuncian sobre la calificación de beneficiario efectivo en el caso de dividendos**

El 26 de febrero de 2019, el TJUE se pronunció sobre varios asuntos relativos a la retención en la fuente de dividendos e intereses pagados por empresas danesas a empresas de otros EE.MM. que posteriormente eran repagados total o parcialmente a una sociedad matriz que residía en un tercer país.

Tras las decisiones del TJUE y la devolución a los tribunales nacionales daneses, el 3 de mayo de 2021 el Tribunal se ha pronunciado sobre los casos de dividendos realizando las siguientes consideraciones:

- ▶ **Caso NetApp C-117/16:** En la medida en que el beneficiario efectivo es residente fiscal en un tercer país (US) con el que Dinamarca tiene suscrito un CDI, el mismo tiene derecho a invocar ese CDI y aplicar la exención establecida en este.
- ▶ Esta resolución es relevante al adoptar el Tribunal un enfoque según el cual las retenciones danesas sobre los dividendos pueden eliminarse en virtud de un CDI con el país de residencia del beneficiario residente en un tercer estado. Sin embargo, este enfoque requiere que se revele la identidad de cada beneficiario, que se proporcione un certificado de residencia y que se considere que las empresas intermediarias no son los beneficiarios efectivos.
- ▶ **Caso TDC C-116/16:** En este caso el pago de los dividendos se realizó a una entidad residente en Luxemburgo propiedad de otra entidad luxemburguesa cuyos socios son fondos de capital riesgo.

El contribuyente no ha revelado la identidad de cada uno de los inversores finales y tampoco ha confirmado si los fondos de capital riesgo podrían invocar los CDIs suscritos entre el país de residencia y Dinamarca en el caso de que los dividendos se hubieran pagado directamente a los fondos. Sobre esta base, el Tribunal concluyó que no eran aplicables ni la Directiva matriz-filial ni los CDIs, por lo tanto, el dividendo daba lugar a una retención en la fuente.

Se espera que se presenten recursos ante el TS en ambos casos.

### **Países Bajos y Chipre firman un CDI**

El objetivo del CDI entre Chipre y los Países Bajos es reforzar la cooperación y promover las inversiones transfronterizas. La redacción del CDI sigue el MCOCDE y contiene las disposiciones estándar para evitar la doble imposición de la renta y el capital.

El contenido del CDI puede resumirse de la siguiente manera:

- ▶ El CDI contiene un MAP para resolver conflictos e introduce una prueba de propósito principal, que permite a las autoridades fiscales denegar la aplicación de los beneficios del CDI si uno de los principales propósitos de un acuerdo o transacción era beneficiarse de los mismos;
- ▶ se prevé una exención total de las retenciones sobre los pagos de dividendos a los inversores corporativos, siempre que posean directamente al menos el 5% del capital de la empresa que paga los dividendos durante un periodo de 365 días; y
- ▶ se prevé un tipo de retención del 0% para intereses y cánones.

### **Dinamarca aprueba un proyecto de ley sobre la fiscalidad de las Sociedades Extranjeras Controladas (“SEC”)**

La ley incorpora a la legislación danesa las normas sobre SEC de la Directiva de la UE contra la evasión fiscal<sup>1</sup>.

ATAD ofrece a los EE.MM. dos opciones para la imposición de las SEC:

- ▶ Modelo A: imposición de los ingresos financieros no distribuidos por parte de las SEC; o
- ▶ Modelo B: imposición de las rentas no distribuidas de las SEC que se derivan de acuerdos no genuinos establecidos con el propósito esencial de obtener una ventaja fiscal.

La tributación danesa actual de las SEC se basa en el modelo A y la tributación de las SEC requiere que más del 50% de los ingresos sean de naturaleza financiera y que más del 10% de los activos sean de naturaleza financiera.

En este sentido, se mantiene el modelo A con los siguientes cambios clave:

- ▶ Se suprime la prueba de activos;

---

<sup>1</sup> Directivas del Consejo (UE) 2016/1164 y (UE) 2017/952 (ATAD).

- ▶ la prueba de los ingresos se reduce del 50% al 33,3%;
- ▶ se amplía el concepto de ingresos financieros para incluir "otros ingresos generados por la propiedad intelectual; y
- ▶ una sociedad matriz danesa puede optar por incluir únicamente los ingresos de la filial en la SEC, en lugar de la totalidad de los ingresos de la filial. Dicha elección será vinculante durante cinco años.

### **Italia aumenta el plazo para aplicar la revalorización de activos**

Esta revalorización para determinados activos puede realizarse (i) a efectos contables y fiscales, (ii) sólo a efectos fiscales para alinear el valor de los activos con su valor contable o (iii) sólo a efectos contables.

En el caso de las dos primeras opciones, la revalorización tributará al 3%.

Anteriormente, esta opción estaba prevista hasta el 31 de diciembre de 2020. Como consecuencia de los presupuestos de 2021, se podrá llevar a cabo la revalorización de activos hasta el 31 de diciembre de 2021.

### **Alemania impulsa varias propuestas fiscales**

En las últimas semanas el Parlamento alemán ha sacado adelante diferentes propuestas fiscales que incluyen lo siguiente:

- ▶ Implementación de la Directiva ATAD en materia de anti híbridos;
- ▶ implementación del sistema “*check-the-box*” para la clasificación de sociedades comerciales a efectos fiscales;
- ▶ revisión y modernización de las retenciones relativas a dividendos, intereses y cánones; y
- ▶ aprobación de la reforma del IBI, en la cual se prevén diferentes medidas relacionadas con transmisiones de acciones de entidades con bienes inmuebles.

### **Argentina aprueba un proyecto de ley en el que se incrementan los tipos del IS**

El nuevo proyecto de ley prevé modificar el tipo fijo del 25% a la siguiente escala progresiva:

- ▶ Para bases imponibles de hasta 53.600 dólares – 25%;
- ▶ para bases imponibles a partir de 53.600 dólares, hasta 536.000 dólares – 25% de hasta 53.600 dólares (13.400 dólares) y 30% hasta 536.000 dólares; y
- ▶ para bases imponibles que exceden los 536.000 dólares – 25% hasta 53.600 dólares, 30% hasta 536.000 dólares y 35% a la parte de la base imponible que exceda los 536.000 dólares.

Este nuevo tipo impositivo surtirá efectos a partir del 1 de enero de 2021.

## **Grecia reduce el tipo de gravamen del IS, entre otras medidas**

El 18 de mayo el Parlamento griego introdujo las siguientes medidas a efectos del IS:

- ▶ Reducción del tipo aplicable al pago fraccionado del 100% al 70% para 2020 y al 80% para 2021 en adelante;
- ▶ el tipo del IS se reduce del 24% al 22% a partir de 2021;
- ▶ suspensión del “impuesto especial solidario” para determinadas rentas percibidas por sociedades;
- ▶ el beneficio correspondiente a la devolución de los gastos por I+D percibido por entidades farmacéuticas podrá distribuirse dentro de los 5 años siguientes al ejercicio en que se obtuvieron; e
- ▶ introducción de aclaraciones sobre el contexto de aplicación de la tasa aplicable sobre operaciones bursátiles.

## **Filipinas agiliza el proceso para reclamar la aplicación de los beneficios del CDI**

El 31 de marzo de 2021 Filipinas emitió una orden que proporciona directrices actualizadas para la tramitación de las solicitudes de aplicación de los CDIs.

Entre las principales modificaciones cabe destacar las siguientes:

- ▶ Se elimina la obligación de presentar el certificado de residencia fiscal 15 días antes del hecho imponible. Sin embargo, los no residentes deberán entregar la solicitud de aplicación del CDI y su certificado de residencia fiscal antes de la realización del primer pago;
- ▶ si aplica el tipo impositivo del CDI, el retenedor deberá confirmar la aplicación del CDI con anterioridad a la finalización del cuarto mes después del cierre del año fiscal;
- ▶ cuando siendo de aplicación los tipos reducidos contenidos en el CDI, no se hubiesen aplicado los mismos, el no residente podrá solicitar la devolución del exceso de retención en el plazo de dos años a partir de la fecha de pago previa obtención de un certificado que confirme el derecho a los beneficios del CDI; y
- ▶ se establece la obligación de facilitar una lista de los miembros de las entidades transparentes quienes deberán aplicar el CDI suscrito entre Filipinas y su país de residencia.

## **El Tribunal Fiscal de la India limita los tipos impositivos aplicables a la distribución de dividendos**

La tributación de los dividendos en la India ha sido objeto de diversas modificaciones. Con anterioridad a 1997, los ingresos por dividendos se gravaban en sede de los accionistas y las entidades que pagaban los dividendos debían retener el impuesto sobre dichos ingresos.

Tras ello se impuso el régimen de distribución fiscal de dividendos (“DFD”) según el cual la entidad que distribuía los dividendos estaba obligada a tributar por ellos aplicando la exención en manos de los accionistas.

El 30 de abril de 2021, el Tribunal Fiscal de la India abolió el régimen DFD e introdujo la imposición sobre los dividendos para los accionistas que reciben dichos ingresos. Adicionalmente el Tribunal ha establecido la primacía de los tipos del CDI sobre los tipos establecidos en la normativa nacional.

Debido a este pronunciamiento la normativa fiscal de la India ha sido modificada con efectos a partir del 1 de abril de 2020.

## 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>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IP</b>	Impuesto sobre el Patrimonio
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ISD</b>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>IIVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<b>IVPEE</b>	Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica
<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>LISD</b>	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>MC</b>	Modelo de Convenio
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
<b>RIS</b>	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
<b>SOCIMI</b>	Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
<b>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

[¡Suscríbete a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!](#)



---

Para cualquier información adicional, contacte con:

**Ernst & Young Abogados, S.L.P.**

**Responsables del equipo de Tributación de Empresas**

**EY Abogados, Madrid**

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

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

**EY Abogados, Barcelona**

Jose Luis Prada

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

**EY Abogados, Bilbao**

Macarena De Abiega

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

**EY Abogados, Canarias**

Julio Méndez

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

**EY Abogados, Valencia**

Miguel Vicente Guillem

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

**EY Abogados, Andalucía**

Alberto García

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

**EY Abogados, Pamplona**

Maite Yoldi

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

**EY Abogados, Zaragoza**

Jorge Izquierdo

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

**EY Abogados, Galicia**

Marta Fernández

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

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

Castor Garate

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

Iñigo Alonso

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

Javier Montes

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

Jose Antonio García

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

Marcos Pérez

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

Ramón Palacín

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

**EY Abogados, Barcelona**

José María Remacha

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

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

Araceli Sáenz de Navarrete

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

Pablo Ulecia

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

Patricia Miralles

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

Vicente Durán

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

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

Anil Bharwani

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

Elena Sanchez

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

Manuel Paz

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

Rocío Reyero

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

Sonia Díaz

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

**EY Abogados, Barcelona**

Josep Cami

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

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

Francisco Javier Gonzalo

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

Teresa Cordón

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

**Acerca de EY**

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en [ey.com](http://ey.com).

© 2021 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

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

[ey.com/es](http://ey.com/es)

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

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

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

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

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