



## Boletín de Actualización Fiscal

Número 109

Octubre  
2021

Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022.

Tribunal Constitucional. Nota informativa 99/2021 de 26 de octubre de 2021 Adelanto de la parte dispositiva de la Sentencia del Tribunal Constitucional dictada en la cuestión de constitucionalidad 4433-2020 sobre el IIVTNU.

Sentencia de 15 de julio de 2021 dictada por la Audiencia Nacional en recurso contencioso administrativo número 78/2018. La AN estima el recurso interpuesto al reconocer, en contra del criterio de la Administración y TEAC, que existe actividad económica en un supuesto de una Compañía dedicada a la promoción inmobiliaria, al margen de que se hayan o no iniciado las obras de transformación de los terrenos, determinándose que existe rama de actividad y que, por ello, es aplicable el régimen especial FEAC.

Sentencia de 30 de julio de 2021 dictada por la Audiencia Nacional en recurso contencioso administrativo número 709/2019. La AN reconoce por primera vez el derecho de los fondos de inversión alternativa extranjeros no armonizados comparables a los fondos de inversión libre españoles a obtener la devolución del exceso de las retenciones soportadas a cuenta del IRNR sobre los dividendos percibidos de su participación en empresas residentes en España.

Consulta V2374-21, de 20 de agosto de 2021. Imposibilidad de aplicar la exención establecida en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP a la titularidad de porcentajes de participación indirectos en entidades, por no figurar las participaciones sobre las mismas en el patrimonio del contribuyente.



## I. Propuestas normativas y Legislación

### **Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022**

El Consejo de Ministros presentó el pasado 13 de octubre de 2021 ante las Cortes Generales el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2022.

Entre las medidas tributarias que se recogen en este Proyecto de Ley de Presupuestos para 2022, cabrían destacar de manera principal las que a continuación se enumeran:

- ▶ Implementación, para contribuyentes con un INCN igual o superior a 20 millones de euros o que tributen en el régimen de consolidación fiscal, de un tipo mínimo de tributación del 15% en el IS.
- ▶ Reducción del porcentaje de bonificación por las rentas obtenidas en el régimen especial de entidades de arrendamientos de viviendas.
- ▶ Modificación de los límites máximos de reducción de aportaciones a planes de pensiones individuales y de empleo en el IRPF.
- ▶ Prórroga de los límites vigentes para tributar por módulos en el IRPF y en el IVA.

Para una información más detallada sobre este Proyecto de Ley nos remitimos a la alerta recientemente publicada por [EY](#).

### **Proyecto de Ley por el que se modifican la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y otras normas tributarias, como la LIVA, con el objetivo de adaptarlas a varias directivas de la UE**

El Consejo de Ministros ha aprobado el 19 de octubre de 2021 el mencionado Proyecto de Ley que comenzará la tramitación parlamentaria ordinaria.

Este Proyecto de Ley, cuyas principales medidas se incluyeron en el desarrollo del Anteproyecto incluido en el [Boletín de Actualización Fiscal de mayo de 2021](#), tiene como finalidad modificar las citadas leyes con el objetivo de trasponer varias Directivas comunitarias en materia de impuestos especiales (entre otras, aquellas relativas al régimen general de los Impuestos Especiales y a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas), y reforzar así el control en el uso de productos similares a carburantes para que también queden sujetos al pago del impuesto.

En concreto, entre otras medidas en esta materia, se modifica la Ley para determinar que no estarán sujetos al Impuesto los hidrocarburos utilizados como combustibles en la fabricación de otros hidrocarburos, pero únicamente cuando el destino exclusivo de estos sea su uso como combustible o carburante.

De esta manera, la norma introduce cambios orientados a implantar medidas que contribuyan a la lucha contra el fraude fiscal y a un mejor control de los impuestos especiales, en particular, en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

**Real Decreto 899/2021, de 19 de octubre, por el que se modifica el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social y pagos a cuenta**

El 20 de octubre de 2021, se publica en el BOE el presente Real Decreto, con entrada en vigor al día siguiente, en el que se modifica el Reglamento del IRPF en materia de reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social y pagos a cuenta. De esta manera, se adapta el Reglamento a aquellas modificaciones introducidas en esta materia en la LIRPF por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2021.

En este sentido, se modifican los nuevos límites aplicables a las reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social, que distinguen entre aportaciones realizadas por el propio contribuyente y contribuciones empresariales realizadas por el promotor. En caso de que en un mismo período impositivo concurran unas y otras, y la totalidad de las cantidades aportadas no pueda ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por aplicación del límite porcentual, es preciso determinar la procedencia de los excesos de aportaciones a efectos de que puedan ser objeto de reducción en los cinco ejercicios siguientes respetando los nuevos límites.

En relación con los pagos a cuenta, se introducen una serie de modificaciones en el Reglamento del IRPF con el objetivo de adaptar la escala de retenciones aplicable a los perceptores de rendimientos del trabajo a la escala aprobada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2021.

Así, como consecuencia de lo anterior, se modifica el tipo máximo de retención en caso de regularización, que se fija en el 47%, y se adapta la cuantía del tipo de retención aplicable en el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español a la cuantía legalmente establecida.

## **Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019**

Con fecha 12 de octubre de 2021, el BOE ha publicado la Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto - Ley 17/2020<sup>1</sup>, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019. Las modificaciones han entrado en vigor con fecha efectiva de 13 de octubre.

Algunas de las modificaciones más relevantes que han sido introducidas por esta Ley, son las siguientes:

- ▶ Modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Adaptándose al ordenamiento comunitario, asimila a las entidades sin fines lucrativos nacionales a determinadas entidades no residentes análogas a ellas para considerarlas entidades beneficiarias de mecenazgo.
- ▶ Modificaciones en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. Se incrementan los límites máximos de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias, establecidos en el artículo 36 de la LIS, en un 80%.

## **Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia**

En el BOE del 6 de octubre de 2021 se publica el mencionado Real Decreto-ley que tiene como objetivo impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria residencial.

En este sentido, se incluyen tres nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal del IRPF aplicables sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación que contribuyan a alcanzar mejoras de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada. En resumen, las deducciones se corresponderían con el siguiente detalle:

- ▶ Deducción de hasta un 20% de las cantidades satisfechas por obras realizadas hasta el 31 de diciembre de 2022, con una base máxima de deducción de 5.000 euros anuales, siempre que las obras contribuyan a la reducción de al menos un 7% de la demanda de calefacción y refrigeración.
- ▶ Deducción de hasta un 40% de las cantidades satisfechas en el mismo periodo, hasta un máximo de 7.500 euros anuales, siempre que las obras contribuyan a

<sup>1</sup> Desarrollada con mayor detalle en la alerta de [EY](#) publicada en mayo de 2020.

la reducción de al menos un 30% del consumo de energía primaria no renovable.

- ▶ Deducción para el contribuyente titular de la vivienda por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial de hasta un 60% de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 15.000€.

**Orden HFP/1032/2021, de 29 de septiembre, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inclusión y comunicación de renuncia al sistema de Cuenta Corriente en materia Tributaria y se regula la forma, condiciones y procedimiento de su presentación**

Publicada en el BOE del 30 de septiembre de 2021 y con entrada en vigor desde el 1 de octubre de 2021, esta Orden tiene por objeto aprobar el modelo de solicitud de inclusión y comunicación de renuncia al sistema de Cuenta Corriente en materia Tributaria, para que este modelo pase a ser presentado exclusivamente por vía electrónica a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

**Resolución de 22 de septiembre de 2021, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el cuarto trimestre natural del año 2021, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros**

Con fecha 27 de septiembre de 2021, se ha publicado en el BOE la Resolución citada anteriormente en la cual se establece el tipo de interés efectivo anual para el cuarto trimestre de 2021, todo ello con el objetivo de calificar tributariamente determinados activos financieros.

**Reglamento delegado (UE) 2021/1704 de la Comisión por el que se completa el Reglamento (UE) 2019/2152 del Parlamento Europeo y del Consejo especificando con más detalle la información estadística que deben facilitar las autoridades fiscales y aduaneras y modificando sus anexos V y VI**

El pasado 24 de septiembre de 2021 fue publicado en el DOUE el citado Reglamento de la Comisión, cuyo objetivo es completar el Reglamento 2019/2152 relativo a estadísticas empresariales europeas, el cual derogaba diez actos jurídicos en el ámbito de estadísticas empresariales.

El Reglamento, que se completa con esta nueva legislación, especificaba en sus anexos V y VI la información relativa a las exportaciones e importaciones de bienes que las autoridades fiscales y aduaneras de cada Estado miembro debían facilitar a las autoridades estadísticas nacionales competentes.

No obstante, no sólo se ha considerado que dicha información debía especificarse con más detalle, sino que también debía incluirse información relativa a las ventas de bienes a distancia dentro de la UE.

Consecuentemente, el Reglamento 2021/1704 modifica (i) la información mínima que deben contener las declaraciones de IVA, (ii) la información procedente de los estados recapitulativos del IVA, relativa a las entregas dentro de la UE, e información sobre compras dentro de la UE y, finalmente, (iii) la información relativa a las declaraciones aduaneras.

Con todo, 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 2022.

## II. Tribunales Nacionales

### **Tribunal Constitucional. Nota informativa 99/2021 de 26 de octubre de 2021. Adelanto de la parte dispositiva de la Sentencia del Tribunal Constitucional dictada en la cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020 sobre el IIVTNU**

El TC estima la cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020 y declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1. párrafo segundo, 107.2. a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Pese a que la Sentencia todavía no ha sido publicada, en la nota publicada se adelanta que la Sentencia considera que son inconstitucionales y nulos los citados artículos en la medida en que establecen un método objetivo de determinación de la base imponible del IIVTNU que determina que siempre haya existido aumento en el valor de los terrenos durante el periodo de la imposición, con independencia de que haya existido ese incremento y de la cuantía real de ese incremento.

Asimismo, se indica que el fallo declara la intangibilidad de las situaciones firmes existentes antes de la fecha de la aprobación de la sentencia.

No obstante, dado que la Sentencia todavía no ha sido publicada, no se conocen con exactitud los términos de la declaración de constitucionalidad ni el alcance de la limitación de efectos del pronunciamiento del TC.

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

**Sentencia de 15 de septiembre dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación 5664/2019. Determinación del concepto de “coste de adquisición” en la adquisición de inmuebles a título gratuito, en relación con la amortización a deducir en la obtención de los rendimientos netos del capital inmobiliario**

La sentencia objeto de análisis, que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia, resuelve la cuestión de si debe determinarse el coste de adquisición de un inmueble, adquirido a título gratuito, como únicamente los gastos y tributos inherentes a la adquisición -en la medida que no se ha pagado precio alguno por dicha adquisición- o si, por el contrario, este coste de adquisición debe comprender el valor del propio inmueble más estos tributos y gastos inherentes a la adquisición.

Así, el TS concluye que este coste de adquisición debe comprender el valor del propio inmueble y no puede limitar este coste de adquisición a, únicamente, los gastos y tributos inherentes a su adquisición, ya que, de lo contrario, no estaríamos ante una “amortización” como tal.

De este modo, a efectos de determinar la amortización del inmueble, habrá que comparar el valor catastral del mismo con el valor de adquisición más los costes y tributos inherentes a su adquisición.

**Sentencia de 15 de septiembre de 2021 dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación número 1283/2020. El TS declara que la magnitud sobre la que se ha de aplicar la reducción por vivienda habitual es la correspondiente al valor real, sin más minoraciones que las previstas en el art. 12 LISD, con exclusión de la hipoteca que pese sobre la misma**

El objeto del recurso de Casación interpuesto por la Junta de Andalucía contra una sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía, consistía en determinar si la hipoteca por la que está gravado el inmueble minora el valor de la vivienda a la hora de realizar la liquidación del impuesto de sucesiones.

El objeto casacional se centra en determinar cuál es la magnitud sobre la que se tiene que aplicar la reducción por vivienda habitual del art. 20.2 c) LISD, bien sobre el valor íntegro del inmueble sin tener en cuenta minoraciones de deudas, cagas y gastos deducibles o por el contrario el valor neto una vez aplicadas las deducciones del art. 13 LISD.

La cuestión controvertida se centra en la interpretación y alcance de los artículos 12 y 13 LISD, concluyéndose del tenor literal de los anteriores preceptos que las hipotecas no minoran el valor del inmueble en tanto que no cumplen con los requisitos del art.

12 LISD para que puedan ser deducibles, todo ello sin perjuicio de que la deuda que garantiza la hipoteca pueda minorar el valor de adquisición individual del causahabiente que debe ser gravado por su adquisición mortis causa neta (Arts. 23 y 24 del RISD).

El TS aclara la interpretación de la STS de 18 de marzo de 2009, rec. cas. 6739/2004, haciendo extensible el criterio seguido en el supuesto de transmisión *mortis causa* de empresa individual al supuesto de transmisión *mortis causa* de vivienda habitual en tanto que el valor susceptible de reducción está compuesto por al activo y el pasivo exclusivamente ligado al de la vivienda, sin que se pueda minorar el importe de la reducción aplicando conceptos como cargas o deudas extrañas a la vivienda.

Por lo anterior, el TS concluye que, la magnitud sobre la que se tiene que aplicar la reducción por vivienda habitual del art. 20.2 c) LISD es el valor real sin más minoraciones que las cargas o gravámenes previstas en el art. 12 LISD, excluyendo la hipoteca que pese sobre la vivienda y disminuya su valor.

**Sentencia de 15 de julio de 2021 dictada por la Audiencia Nacional en recurso contencioso administrativo número 78/2018. La AN estima el recurso interpuesto al reconocer, en contra del criterio de la Administración y TEAC, que existe actividad económica en supuesto de una Compañía dedicada a la promoción inmobiliaria, al margen de que se hayan o no iniciado las obras de transformación de los terrenos, determinándose que existe rama de actividad y que, por ello, es aplicable el régimen especial FEAC**

La AN estima el recurso interpuesto contra la Resolución del TEAC, alegando, la parte recurrente entre otros motivos de impugnación:

- ▶ Los efectos vinculantes de la Consulta formulada ante la DGT por la recurrente sobre la cabida en el régimen especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de activos y Canje de Valores (FEAC) de una operación de reestructuración de escisión parcial y la clara lesión del principio de confianza legítima derivada de la separación por parte de la Inspección del criterio contenido en la mencionada consulta tributaria.
- ▶ Aplicación del régimen FEAC recogido en el Título VII, Capítulo VII de la LIS a la operación de escisión parcial realizada, en base a los criterios sostenidos por la DGT en la contestación a la consulta tributaria planteada por el obligado.

En lo referido a los efectos vinculantes de la Consulta formulada ante la DGT, la Administración sostenía que los datos que se indicaron por el obligado tributario al describir la operación no resultaron ser los mismos que los derivados posteriormente de la actuación inspectora, con lo que quiebra la vinculación y, por tanto, no habría lesión del principio de confianza legítima.

En opinión de la Sala, en este punto, la Administración tiene razón, pues la propia recurrente reconoce que, en el momento de ejecutar la escisión, el patrimonio

finalmente segregado no coincide con el que se indicaba en la consulta y, por otra parte, en la consulta se indicaba que ya se habían realizado obras de urbanización.

En este sentido, no cabe entender aplicable el artículo 89 de la LGT en los términos pretendidos por la recurrente, pues tal y como afirma el TEAC *"dada la trascendencia de que los datos no sean coincidentes con el objeto de la consulta, se considera que dicha discrepancia determina que la misma no sea de obligatoria aplicación en este caso"*.

Así, una vez determinado que la consulta no era vinculante, la Sala procede a analizar si era aplicable el régimen FEAC a la operación planteada.

En lo relativo a la aplicación del régimen especial FEAC, se debe destacar que la recurrente realizó inversiones en compras de terrenos en los ejercicios 1991 y 1992. Estos terrenos fueron objeto de promoción, por lo que en febrero de 2009, el objeto social de la compañía se amplió a la promociónmobiliaria, actividad que ya se venía realizando con anterioridad. Así, lo que ha pretendido la recurrente con la escisión es separar la actividad industrial de la promociónmobiliaria.

Teniendo en cuenta lo anterior, la DGT sostenía que la operación de escisión era legítima, al existir dos ramas de actividad y concurrir un motivo económico válido, y que, por tanto, el régimen era aplicable. No obstante, teniendo en cuenta los nuevos hechos fijados por la inspección, la Administración acaba sosteniendo que como todavía no se había materializado el inicio de las obras de transformación del suelo, no cabe hablar en sentido estricto de actividad de promocióninmobiliaria.

De la misma forma, el TEAC modifica su criterio al entender que *"el obligado tributario no desarrolló la actividad económica de promoción inmobiliaria, careciendo de la condición de urbanizador al no haber efectuado ningún tipo de transformación de los terrenos...la realización de tareas administrativas para obtener la recalificación urbanística de un terreno, sin proceder a su urbanización, no constituye actividad económica de urbanización"* (se debe destacar que las aportaciones de terrenos a juntas de compensación o gestoras se realizaron en el año 2001, el objeto social se amplió en 2009 y la contratación de un trabajador que se ocupase de la gestión de la promoción en la empresa se materializó también en 2009).

En opinión de la Sala, esta premisa jurídica no es correcta, pues de lo que se trata es de saber si, valorando el conjunto de los hechos, concurren indicios serios que permitan sostener que existe una clara voluntad de realizar la actividad de promocióninmobiliaria, al margen de que se hayan o no iniciado las obras de transformación de los terrenos, ya que el inicio de las obras puede demorarse por diversas razones y no sería razonable sostener que, en tales casos, no existe actividad de promocióninmobiliaria.

En este sentido, la Sala trae a colación la STS de 13 de marzo de 2017 (Rec. 185/2016) conforme a la cual *"si bien es cierto que la mayor parte de las sentencias se han referido a supuestos en los que la supuesta sociedad patrimonial ha comenzado a realizar actos de ejecución urbanística, de esa constatación no se deriva que la realización de dichos actos sea una condición necesaria para que pueda hablarse de ejercicio de una actividad de promoción inmobiliaria"*.

En conclusión, la Sala, valorando la prueba aportada entiende que sí existía una actividad de promocióninmobiliaria anterior a la escisión, pues como razonó en su

día la DGT, "la consultante participa activamente en la gestión de la Junta de Compensación y cuenta con los medios personales y materiales necesarios para llevar a cabo la actividad de promoción", por lo que puede considerarse que "desarrolla una actividad económica" y existe una rama de actividad. Por lo tanto, la Sala acaba determinando que, pese a los nuevos hechos acreditados en la actuación inspectora, procede la aplicación del régimen FEAC, estimando la demanda.

Finalmente, es preciso destacar que, si bien el fallo de la sentencia establece que se desestima el recurso interpuesto, los motivos explicados anteriormente son estimados a lo largo de la argumentación de la sentencia y se procede a la anulación de la Resolución del TEAC, imponiendo las costas a la parte demandada.

**Sentencia de 30 de julio de 2021 dictada por la Audiencia Nacional en recurso contencioso administrativo número 709/2019. La AN reconoce por primera vez el derecho de los fondos de inversión alternativa extranjeros no armonizados comparables a los fondos de inversión libre españoles a obtener la devolución del exceso de las retenciones soportadas a cuenta del IRNR sobre los dividendos percibidos de su participación en empresas residentes en España**

Los fondos recurrentes son fondos no armonizados no sujetos a la Directiva 2009/65/CE que percibieron en los ejercicios 2011 a 2013 dividendos de fuente española, quedando sujetos al IRNR, vía retención, a un tipo de entre el 19% y el 21%, que se convirtió en tributación definitiva. Por el contrario, los fondos de inversión libre residentes en España que percibieron en tales ejercicios dividendos procedentes de la misma fuente sometidos a idéntica retención tenían un mecanismo legal que les habilitaba a solicitar la devolución de las retenciones soportadas, de modo que su tributación efectiva era de un 1%.

La parte recurrente alegó, en apretada síntesis, vulneración del derecho de la Unión Europea y, en particular, la infracción del artículo 63.1 del TFUE y del principio de la libre circulación de capitales que se consagra en el mismo. Y ello dado que, en los ejercicios controvertidos, la normativa preveía que la tributación efectiva de los fondos de inversión libre residentes en España por la percepción de las rentas antedichas ascendía a un tipo del 1%, mientras que los fondos de inversión libre equivalentes con residencia en el extranjero eran sometidos a una tributación efectiva de entre el 19% y el 21% por la percepción de las mismas rentas.

La parte recurrente argumentó, así, que no existía ningún mecanismo legal o reglamentario que permitiese a los fondos de inversión alternativa extranjeros comparables a los fondos de inversión libre residentes en España solicitar la devolución del exceso de la retención sobre el 1% que efectivamente soportaban los fondos de inversión libre residentes en España.

Por todo lo anterior, la parte recurrente sostuvo, en definitiva, que no existía ningún mecanismo regulatorio que permitiese alcanzar igualdad de trato entre fondos de inversión libre españoles y extranjeros equivalentes.

La AN da la razón a la parte recurrente y reconoce su Derecho a la devolución del exceso de las retenciones sobre el 1%.

La Sala concluye, a la vista de la documentación probatoria aportada, que los fondos recurrentes son comparables a los fondos de inversión libre españoles, bien porque aportaron documentación suficiente desde el punto de vista de la legislación alemana (el estado de residencia de los fondos recurrentes) o bien porque, si no era suficiente, el TEAC debió haber establecido cuál era la documentación que debía exigírsela para acreditar la comparabilidad. Añade la AN que, en su caso, la Administración Tributaria española debió poner en marcha los mecanismos de intercambio recíproco de información, al objeto de determinar que los fondos reclamantes estaban en una situación normativa y práctica idónea para recibir el mismo tratamiento que sus homólogas españolas.

Recuerda la AN que para el análisis de comparabilidad entre fondos residentes en España y en el extranjero ha de tenerse en cuenta que los fondos desarrollen actividades en unas condiciones equivalentes desde el punto de vista del Derecho de la UE, no pudiéndose exigir a los fondos extranjeros el cumplimiento de las previsiones de la normativa española.

Es la primera sentencia de la AN en este sentido relativa a fondos de inversión libre no armonizados no residentes en España, por lo que se espera que sea recurrida en casación por la Abogacía del Estado.

Para una información más detallada sobre esta Sentencia nos remitimos a la alerta publicada por [EY](#).

**Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2021 (00/07022/2019/00/00). El TEAC, en unificación de criterio determina que, la exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero (artículo 7.p) de la LIRPF) podrá aplicarse en aquellos supuestos en los que exista una pluralidad de beneficiarios, en relación con la prestación de dichos servicios, siempre que uno de ellos sea la entidad no residente para la que se prestan los servicios**

La cuestión controvertida se centra en determinar si, para la aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) de la LIRPF, el beneficiario de los servicios prestados por un trabajador por cuenta ajena debe ser en exclusiva la entidad no residente o si cabe la posibilidad de que existan múltiples beneficiarios, entre los que se podría encontrar el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo.

Por lo tanto, el TEAC debe pronunciarse sobre si, cumplidos los requisitos de que; (i) los trabajos se realicen para una entidad no residente en España o establecimiento permanente radicado en el extranjero y (ii) que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal, cabe la posibilidad de que se pueda aplicar la exención aunque la entidad no residente en España no sea la única beneficiaria.

En el supuesto controvertido, se probó el desarrollo de trabajo en Estados Unidos por un trabajador por cuenta ajena durante 95 días a lo largo de 2017 y, como consecuencia de dicho trabajo, se generó un beneficio tanto para la entidad residente como para la no residente en España, circunstancia esta última que señalaba la

Administración en la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto por la entidad recurrente como el hecho determinante para concluir que no se cumplían los requisitos previstos en el artículo 7.p) de la LIRPF.

Con el fin de dirimir si la existencia de un beneficio o ventaja para sendas entidades impedía la aplicación de la citada exención, el TEAC se remite a la Sentencia con número de referencia 428/2019, de fecha 28 de marzo de 2019, emitida por el TS, la cual hace referencia a la procedencia de la aplicación de la exención por trabajos efectivamente realizados en el extranjero y que aclara que el precepto controvertido no prohíbe la existencia de múltiples beneficiarios y que entre ellos se encuentre el empleador del perceptor de los rendimientos del trabajo.

Con base en dicho pronunciamiento judicial concluye el TEAC, en su Resolución de 22 de septiembre de 2021, que no es un requisito necesario para aplicar la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF que la entidad beneficiaria sea en exclusiva la no residente o establecimiento permanente radicado en el extranjero, sino que cabe la pluralidad de beneficiarios, siempre que entre ellos se encuentre la entidad no residente en España para la que se han prestado los servicios. Por tanto, dado que la Administración reconocía implícitamente la generación de un beneficio para ambas entidades (residente y no residente) en la resolución del recurso de reposición, tan solo cabe considerar que dicho requisito (obtención de ventaja/beneficio en la no residente) se cumplía, por lo que la aplicación de la exención debería tratarse como procedente.

### **Resolución del TEAC de 22 de julio de 2021**

**(00/02585/2020/00/00). Rendimientos del capital inmobiliario. La reducción del art. 23.3 LIRPF debe aplicarse a los "rendimientos netos con un período de generación superior a dos años que se imputen en un único período impositivo", como período de generación debe entenderse el período transcurrido entre el momento que esos rendimientos comienzan a generarse o devengarse y aquel otro en que resultan "exigibles"; "exigibles" en los términos que para su imputación temporal establece el art. 14.1 de la LIRPF**

La presente Resolución viene a unificar el criterio administrativo en lo relativo al concepto "periodo de generación" aplicable a la reducción por rendimientos irregulares en el tiempo, establecida en el artículo 23.3 de la LIRPF de acuerdo con los criterios de imputación temporal establecidos en el artículo 14.1 a) de la LIRPF.

Concretamente, el Tribunal desestima el criterio propuesto por las Administración en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En este sentido, recuerda que el criterio de imputación a efectos del IRPF de las rentas obtenidas por el contribuyente (de acuerdo con el artículo 14 de la LIRPF) es el de exigibilidad. En este sentido, puesto que el contrato de arrendamiento firmado entre las partes estipulaba que la renta se devengaba mensualmente, pero era pagadera y por tanto exigible cada tres años, entiende que, efectivamente, la renta cobrada en cuestión se debió imputar al ejercicio de su cobro.

El TEAC también interpreta lo que ha de considerarse período de generación superior a dos años. En este sentido, entiende que el mismo debe considerarse como el período transcurrido entre el momento que esos rendimientos comienzan a generarse o devengarse y aquel otro en que resultan "exigibles"; "exigibles" en los términos que para su imputación temporal establece el art. 14.1 de la citada LIRPF.

**Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2021  
(00/06051/2019/00/00). Impuesto sobre Sociedades. Cambio de criterio. Improcedencia de incluir en el Registro de Grandes Empresas a los Fondos de inversión, pues al no desarrollar ninguna actividad económica, ni ninguna entrega de bienes o prestaciones de servicios, no puede concluirse que tenga un volumen de operaciones ni importe de cifra de negocios**

En el presente supuesto, la cuestión controvertida se centra en determinar si la entidad reclamante (Fondo de inversión) debe formar parte del Registro de Grandes empresas, al considerar que su volumen de operaciones durante el año natural anterior es superior a 6.010.121,04 euros, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA.

De acuerdo con el artículo 3.5 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, el Registro de grandes empresas estará formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del IVA.

La jurisprudencia comunitaria deniega la condición de contraprestación de operaciones sujetas al impuesto a los dividendos obtenidos por entidades tenedoras de valores (sentencia de 20-6-1991, Polysar, C-60/90), la rentabilidad procedente de la tenencia de títulos de renta fija (sentencia de 6-2-1997, Harnas & Helm, C-80/95) o las cantidades obtenidas por la transmisión de títulos valores por parte de sus entidades tenedoras cuando las mismas no participaban en su gestión ni tenían por objeto su compraventa habitual (sentencia de 20-6-1996, Welcome Trust, C-155/94).

Para resolver la cuestión, el TEAC (como ya hizo en una resolución previa del mismo Órgano con fecha 21 de junio de 2021), basa su decisión en la mencionada Jurisprudencia comunitaria; considerando que este tipo de entidades no ejercen una actividad empresarial, por cuenta propia y con ordenación de los medios de producción ni intervienen en la producción o distribución de bienes o servicios, sino que son un patrimonio separado e independiente de las entidades que lo promueven y gestionan, careciendo de personalidad jurídica. Sus ingresos únicamente proceden de los intereses, dividendos o variaciones patrimoniales de su propio patrimonio, que no participan de la naturaleza de la actividad económica.

Por tanto, el TEAC imposibilita la inclusión de los Fondos de inversión en el Registro de grandes empresas exponiendo la modificación del criterio anteriormente sostenido en sus resoluciones de 22/04/2021, 23/03/2021 y 12/11/2019.

**Sentencia de 11 de mayo de 2021, dictada por el TSJ de Murcia en el recurso contencioso administrativo número 1023/2019. No procedencia de la exención en el IP por la totalidad de las acciones o participaciones en una empresa cuya actividad principal es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**

La sentencia objeto de análisis resuelve un recurso contencioso administrativo contra una resolución del TEAR de Murcia que previamente resolvía una reclamación económico-administrativa contra un acuerdo de liquidación en sede del IP, por la aplicación de la exención contenida en el art. 4.Ocho.Dos LIP -propiedad de participaciones en entidades que no gestionen un patrimonio mobiliario y/o inmobiliario-.

La cuestión objeto de controversia es determinar cuál es la actividad principal de la empresa, a efectos de concluir si el interesado -propietario de unas participaciones obtenidas en 2008 cuyo valor actual es de 13.013.711,65 €- puede optar por el beneficio fiscal derivado de la exención en el IP de estas participaciones.

Así, de acuerdo con los Estatutos Sociales de la compañía, su objeto social es la gestión de sistemas de producción de energía eléctrica, especialmente, en la parte que se refiere a la tramitación administrativa y la promoción de instalaciones de energía eléctrica de fuente renovable, defendiendo el recurrente que la adquisición de los valores que constan en su activo se realizó con los beneficios económicos obtenidos por la compañía y que derivan de la realización de esta actividad económica. Por lo tanto, a su juicio, no deben ser considerados como valores no afectos a la actividad económica.

Sin embargo, lo que se concluye desde la Inspección y desde la Abogacía del Estado, es que, dado el precio de adquisición de las participaciones -9.888.685,33 euros- con respecto a los beneficios declarados por la compañía en los ejercicios anteriores a 2008 -280.158,57 euros-, no puede defenderse que las participaciones hayan sido adquiridas con estos beneficios, puesto que son insuficientes para la adquisición de estas participaciones.

Todo ello, se refrenda con el hecho de que en el ejercicio 2008 -ejercicio de adquisición de las participaciones- se produce una ampliación de capital con una prima de emisión de 8.070.000 euros, en la que se produce la aportación de unos derechos de instalación y unos sistemas de generación de energía solar que, a 31 de diciembre del citado ejercicio, ya no constan en el inmovilizado ni en las existencias de la compañía, por haber sido éstas vendidas.

Por ende, el TSJ concluye que ha sido con este importe con el que se han adquirido los valores mobiliarios y considera que, en ningún caso, la prima de emisión puede ser considerada como beneficio de la actividad económica, aunque la misma incremente el patrimonio neto de la empresa.

Por todo ello, el TSJ desestima el recurso contencioso administrativo, afirmando la no procedencia de la exención en el IP, por considerar que la actora no ha acreditado fehacientemente que (i) la actividad principal de la sociedad sea distinta a la gestión de su propio patrimonio mobiliario o inmobiliario y (ii) que los valores adquiridos por la

sociedad proceden de beneficios obtenidos por la empresa en los diez años anteriores.

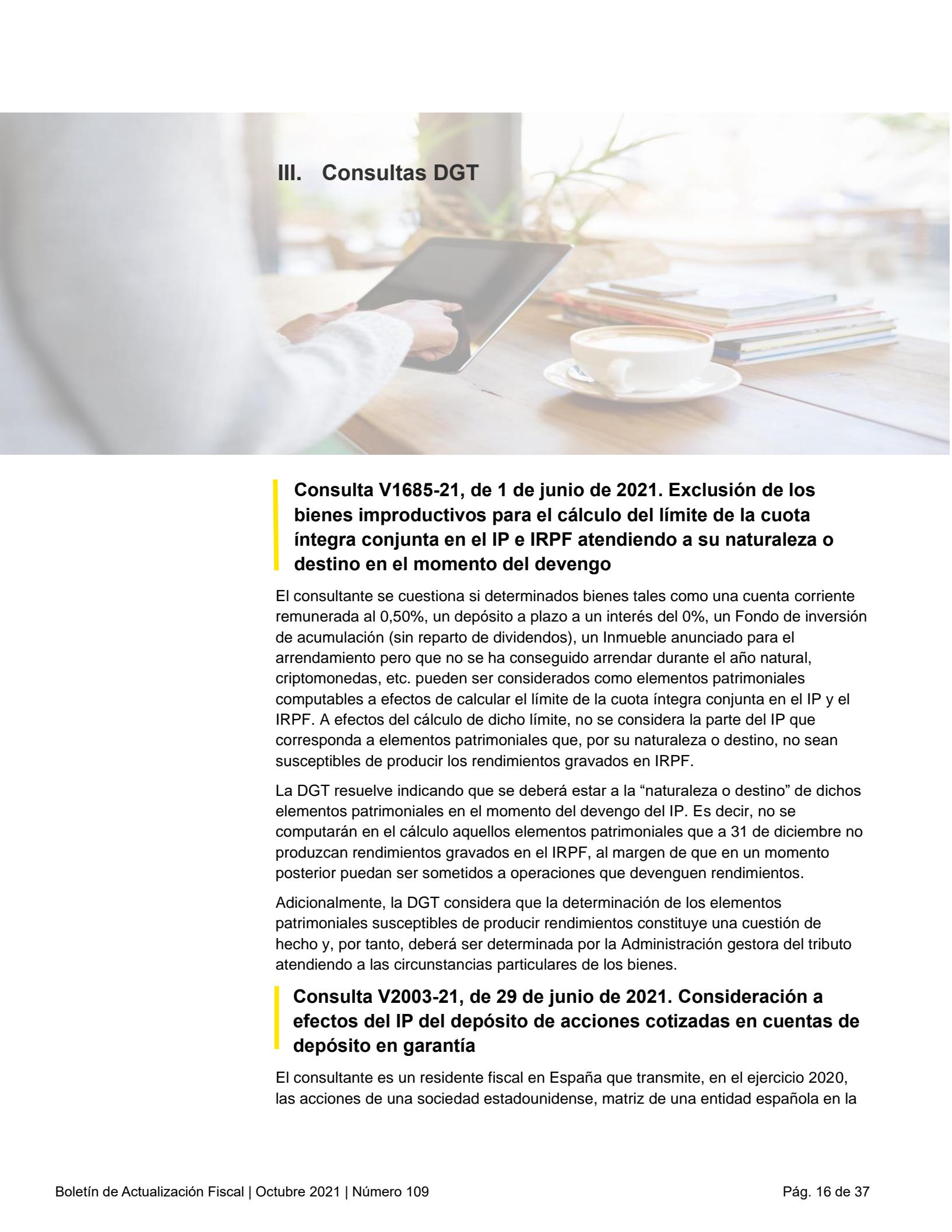
**Sentencia de 28 de abril de 2021, dictada por el TSJ de las Islas Baleares en el recurso contencioso administrativo número 610/2020. Dedución de la carga hipotecaria que grava un inmueble, aunque el préstamo garantizado con dicha hipoteca no lo sea para la adquisición de dicho inmueble**

La sentencia objeto de análisis resuelve un recurso contencioso administrativo contra una resolución del TEAR de Islas Baleares que previamente resolvía una reclamación económico-administrativa contra un acuerdo de liquidación provisional en sede del IP, por la deducción de la carga hipotecaria que grava un inmueble en aplicación del art. 9. Dos b) LIP.

La cuestión objeto de controversia es determinar si a efectos de la deducibilidad de la carga hipotecaria en sede del IP, es necesaria la vinculación entre el préstamo garantizado por dicha carga y el inmueble hipotecado, como así mantienen la AEAT y el TEAR de las Islas Baleares apoyándose de la postura de la DGT -consolidada a través de su Consulta Vinculante V0590-13-; o, si por el contrario, tal y como defiende el recurrente, no hay necesidad de que exista tal vinculación, en el sentido en que el art. 9.Dos b) LIP no indica cuál debe ser la finalidad del préstamo para considerar la carga hipotecaria como deducible.

El TSJ de las Islas Baleares resuelve apartándose de la postura mantenida por la DGT -apoyada por la AEAT y el TEARIB- por considerar que (i) el art. 9 LIP únicamente manifiesta la necesidad de que exista vinculación entre las deudas por los capitales invertidos y los bienes a los que se dirigen a efectos de su deducibilidad, pero nada dice de la vinculación entre los préstamos garantizados por estas cargas/gravámenes y los inmuebles hipotecados, como así afirma el TEARIB (ii) resulta indiscutible que existe una minusvaloración del bien por el gravamen de la hipoteca como así requiere el art. 9.Dos b) LIP a efectos de la deducibilidad (iii) en este supuesto no se aprecia la intención defraudatoria que sí existe en el supuesto recogido en Consulta Vinculante mencionada.

Por todo ello, el TSJ estima el recurso contencioso administrativo y considera deducible la carga hipotecaria que grava el inmueble a pesar de que el préstamo garantizado con dicha hipoteca no tenga por finalidad la adquisición de dicho inmueble.



### III. Consultas DGT

#### **Consulta V1685-21, de 1 de junio de 2021. Exclusión de los bienes improductivos para el cálculo del límite de la cuota íntegra conjunta en el IP e IRPF atendiendo a su naturaleza o destino en el momento del devengo**

El consultante se cuestiona si determinados bienes tales como una cuenta corriente remunerada al 0,50%, un depósito a plazo a un interés del 0%, un Fondo de inversión de acumulación (sin reparto de dividendos), un Inmueble anunciado para el arrendamiento pero que no se ha conseguido arrendar durante el año natural, criptomonedas, etc. pueden ser considerados como elementos patrimoniales computables a efectos de calcular el límite de la cuota íntegra conjunta en el IP y el IRPF. A efectos del cálculo de dicho límite, no se considera la parte del IP que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados en IRPF.

La DGT resuelve indicando que se deberá estar a la “naturaleza o destino” de dichos elementos patrimoniales en el momento del devengo del IP. Es decir, no se computarán en el cálculo aquellos elementos patrimoniales que a 31 de diciembre no produzcan rendimientos gravados en el IRPF, al margen de que en un momento posterior puedan ser sometidos a operaciones que devenguen rendimientos.

Adicionalmente, la DGT considera que la determinación de los elementos patrimoniales susceptibles de producir rendimientos constituye una cuestión de hecho y, por tanto, deberá ser determinada por la Administración gestora del tributo atendiendo a las circunstancias particulares de los bienes.

#### **Consulta V2003-21, de 29 de junio de 2021. Consideración a efectos del IP del depósito de acciones cotizadas en cuentas de depósito en garantía**

El consultante es un residente fiscal en España que transmite, en el ejercicio 2020, las acciones de una sociedad estadounidense, matriz de una entidad española en la

que presta sus servicios el consultante a otra sociedad estadounidense que cotiza en la bolsa de Nueva York.

El precio de venta se percibe en forma de acciones de esta última entidad estadounidense, en función de su valor de cotización, excepto una parte no sustancial que se recibe en dinero para cuadrar la ecuación de canje.

Así, la entrega de las acciones seguirá el siguiente procedimiento (i) una parte se recibirá al realizarse la operación -22%- (ii) otra parte quedará en depósito en garantía del cumplimiento de las obligaciones acordadas en el acuerdo de venta - 28%- (iii) una última parte quedará en depósito en garantía de la permanencia del vendedor en el grupo de la sociedad compradora -50%- y que se libera a los cuatro años de la venta -a razón de un 15%, un 15%, un 35% y un 35%, en el primer, segundo, tercer y cuarto año, desde la constitución del depósito-, teniendo estas últimas acciones una serie de restricciones -carecen de derechos políticos y económicos y son intransmisibles mientras estén pendientes de devengo-.

Por otro lado, como consecuencia de la liquidación anticipada del plan de opciones sobre acciones de la entidad española al que el consultante estaba adherido, la entidad estadounidense ha abonado al vendedor como partícipe del plan una cantidad que ha percibido en forma de acciones -en términos similares a la transmisión inicial de acciones- y, una parte no sustancial, en dinero.

En sede del IRPF, la DGT, respecto de la última parte del precio -50% de las acciones de C-, concluye que no se puede conocer con exactitud el precio de transmisión, por estar sujeto a unas variables desconocidas y que, por ende, debe ser éste estimado, de manera que, si en posteriores ejercicios esta cuantía fue incorrectamente determinada, se deberá proceder a la regularización de la declaración -vía complementaria o rectificativa.

Además, añade que el consultante puede acogerse a la imputación temporal proporcional de las operaciones a plazos, en la medida que transcurre más de un año desde la transmisión de las acciones hasta el pago del último plazo.

En sede del IP, la DGT, remitiéndose a la Consulta vinculante V1504-09, señala que el consultante debe incluir en su autoliquidación del IP el valor que corresponda a las acciones depositadas en las cuentas garantía -por constituir estas un derecho de crédito-, así como el valor de las acciones recibidas en la liquidación anticipada del plan de opciones sobre acciones -en particular, las acciones depositadas en las cuentas de garantía- siguiendo, en términos de valoración, lo dispuesto en el art. 15 LIP “*valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año*”.

### **Consulta V2119-21, de 15 de julio. Existencia de EP cuando la prestación de servicios se realiza desde un domicilio**

El consultante (arquitecto por cuenta propia con residencia fiscal en Suiza, que ha trasladado su residencia habitual a Barcelona en agosto de 2020 para emprender un nuevo proyecto profesional) se plantea si las rentas derivadas de la prestación de servicios desde España en el ámbito de su actividad profesional para una empresa suiza y relacionados con una obra en dicha jurisdicción debe tributar en el IRNR.

El consultante manifiesta que durante el ejercicio 2020 (ejercicio en el que se prestarán los servicios controvertidos) debe ser considerado residente fiscal en Suiza, asunción que la DGT hace suya a efectos de la respuesta vinculante.

El CDI hispano-suizo establece en su artículo 14 que las rentas obtenidas por el consultante sólo pueden someterse en su estado de residencia (i.e., Suiza) salvo que se disponga de una "base fija de negocio" en España para el ejercicio de su actividad.

Por tanto, debe analizarse si el domicilio del consultante desde donde presta los servicios se encuadra en el concepto de "base fija de negocios" (concepto que, como confirman los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE – *soft law* interpretativo, se equipara al de establecimiento permanente).

Así, la DGT confirma sin mayor detalle de la casuística particular del consultante y el trabajo en su domicilio, que su domicilio constituye una base fija de negocios por lo que se atribuye a España potestad tributaria para gravar las rentas obtenidas.

### **Consulta de la DGT V2153-21, de 28 de julio de 2021. Sujeción a efectos de IDSD de los contratos de gestión hotelera**

Una cadena hotelera española cuestiona si le aplica el IDSD cuando los hoteles no son propiedad de la cadena, sino que sólo tienen la gestión de los diferentes establecimientos bajo un contrato especial llamado "contrato de gestión hotelera".

En este tipo de contratos el propietario otorga al gestor un amplio poder de representación con todas las facultades necesarias para la administración y explotación total del hotel, su dirección técnica y la completa comercialización y explotación del establecimiento, incluyendo todas sus licencias de funcionamiento.

La cadena hotelera tiene la potestad de fijar los precios y tarifas de las habitaciones, espacios comerciales, alimentos y bebidas; se encarga de dar de alta el hotel en sus propios canales de venta, tanto online como offline, y de contratar cupos de habitaciones en nombre del propietario con agencias, tour operadores y otros terceros.

Las actividades de comercialización, que incluyen la inclusión de habitaciones en plataformas digitales propias y de terceros, también las realiza el gestor en nombre del propietario.

En la resolución interpretativa emitida en junio por la DGT, sobre el IDSD, se establece que "*la definición de intermediación a efectos fiscales reclama la existencia de al menos dos usuarios*".

Aunque de manera formal el servicio de alojamiento, estancia y mantenimiento en los hoteles aparece como prestado por el propietario del hotel, todos estos servicios son prestados por el gestor al ejercer todas las funciones del propietario, en base a los poderes otorgados.

La DGT señala que, como se aprecia una identidad entre el prestador de servicios hoteleros y el propietario de la interfaz digital, no se da el requisito descrito de la existencia de al menos dos usuarios. No existe una mediación entre dos sujetos independientes, sólo se produce una relación de comercialización con terceros.

En definitiva, el gestor hotelero suple al propietario del hotel en la operación completa de comercialización y explotación del establecimiento, lo que nos lleva a concluir que no existe intermediación en el sentido de la LIDSD.

### **Consulta de la DGT V2154-21, de 28 de julio de 2021. Tributación a efectos de IAE de establecimientos con superficie útil para exposición y venta al público superior a 2.500 m<sup>2</sup> y cálculo elementos tributarios**

La entidad consultante se dedica al comercio al por menor de toda clase de artículos y productos relacionados con el bricolaje, actividad por la cual se encuentra dada de alta en distintos epígrafes de la sección primera de las Tarifas.

La consultante desea saber (i) la tributación que corresponde a los establecimientos que dispongan de una superficie útil para la exposición y venta al público superior a 2.500 m<sup>2</sup>; (ii) si en el caso de que dichos establecimientos deban tributar por el epígrafe 661.9, cómo se debe computar la superficie a efectos del cálculo de dicho elemento tributario y si deben tenerse en cuenta las reducciones previstas en la regla 14.1.F) de la Instrucción para determinados espacios.

La DGT señala que el artículo 67. Cinco de la Ley de PGE para 2021, añade un nuevo epígrafe en la sección primera a las Tarifas del IAE, el 661.9. En esta rúbrica se clasificarán las grandes superficies que no tienen acomodo en los epígrafes 661.1, 661.2 y 661.3 y que, reuniendo cierta heterogeneidad en los artículos objeto de venta y prestando distintos servicios, se dedican al bricolaje, equipamiento del hogar, mobiliario para el hogar y la oficina, artículos electrónicos y electrodomésticos, artículos para el automóvil, artículos para el deporte u otros. Por consiguiente, si la actividad de la sociedad consultante se ajusta a la descripción conceptual de la citada rúbrica, esta deberá clasificarse en el epígrafe 661.9 de la sección primera de las Tarifas.

En relación a la segunda cuestión planteada, la DGT indica que dado que para el cálculo de la cuota correspondiente al grupo 661 de la sección primera de las Tarifas se toma en consideración, exclusivamente, un único elemento tributario, que es la superficie del establecimiento, con independencia del destino que se dé a cada superficie (operaciones de comercio propiamente dichas, prestación de servicios, oficinas, aparcamientos cubiertos, etc.), no será de aplicación tal elemento tributario, de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo de la regla 14.1.F).j) de la Instrucción.

Por lo que se refiere a las reducciones previstas en la regla 14.1.F), la Resolución de 27 de septiembre de 2006 del TEAC establece que sí es aplicable a la actividad del epígrafe 661.2 la reducción correspondiente a los aparcamientos cubiertos contenida en la regla 14.1.F) b) de la instrucción. La DGT adopta este criterio y admite dicha reducción para el epígrafe 661.9 de la sección primera de las Tarifas.

**Consulta de la DGT V2207-21, de 31 de julio de 2021.  
Clasificación a efectos de IAE de la actividad desarrollada por  
una cadena de supermercados dedicada a la venta al por menor  
de distintos productos**

La entidad consultante es una cadena de supermercados cuya actividad consiste en la venta al por menor de alimentos, bebidas, droguería y perfumería en zonas diferenciadas, así como menaje, papelería, prensa, libros y revistas, pilas, bombillas, velas y artículos de jardinería, con una superficie de 120 a 399 m<sup>2</sup>.

La consultante desea saber si, a la luz de las sentencias dictadas por el TS (1422/2020, de 21 de mayo), TSJ Andalucía (1914/2017, de 23 de enero) y TSJ Cataluña (6705/2011, de 19 de mayo) su actividad ha de clasificarse en el epígrafe 661.3 de la sección primera de tarifas: "Comercio en almacenes populares", dentro del grupo 661, "Comercio mixto o integrado en grandes superficies".

A estos efectos, la DGT dispone que el grupo 661 no se limita a facultar a los sujetos pasivos del mismo para realizar operaciones de comercio al por menor en sentido estricto, sino que, además, autoriza a realizar comercio mayor, a prestar servicios.

Teniendo en cuenta la heterogeneidad de los distintos tipos de comercio en grandes superficies, se diseñó este régimen de tributación específico, que atendiendo a la idea de unidad de local, toma únicamente en consideración como elemento tributario la superficie del local. Una vez determinado, la clasificación en los distintos subepígrafes atenderá al contenido material de la actividad que en él se desarrolle y no por la calificación formal que tenga el establecimiento.

Por lo que se refiere concretamente a las características de los almacenes populares, según la descripción recogida en el epígrafe 661.3 de la sección primera se concretan en las siguientes:

- ▶ Ofrecen un surtido relativamente amplio de bienes de consumo.
- ▶ Ofrecen un surtido poco profundo de bienes de consumo.
- ▶ Los artículos a la venta se presentan en secciones múltiples.
- ▶ Vendrán los productos en autoservicio o en preselección.
- ▶ Los bienes de consumo tienen una gama de precios baja.
- ▶ Prestan un servicio reducido.

Los establecimientos a que se refiere la entidad consultante reúnen las siguientes características:

- ▶ Se realizan, exclusivamente, operaciones de comercio menor.
- ▶ No se realizan prestaciones de servicios a los clientes.
- ▶ No se dispone de aparcamiento para vehículos de los clientes.

- ▶ No se ofrece un surtido amplio y poco profundo de bienes de consumo, sino que ofertan mayoritariamente productos de alimentación y bebidas, droguería y perfumería.
- ▶ Se ofrecen los artículos en zonas diferenciadas y se venden en régimen de venta mixto (en autoservicio y con vendedor).
- ▶ El comercio no se realiza en grandes superficies, sino que se trata de establecimientos con una superficie reducida (entre 120 m<sup>2</sup> y 399 m<sup>2</sup>).

Por tanto, resulta que el comercio al por menor que se ejerce la entidad en los establecimientos no puede ser calificado como comercio mixto o integrado en grandes superficies, ya que el comercio realizado por la consultante se caracteriza por su especificidad (mayoritariamente, alimentación y bebidas, droguería y perfumería) y es ejercido en superficies de tamaño reducido. Por consiguiente, el sujeto pasivo queda obligado a tributar por los distintos epígrafes correspondientes a las distintas actividades que realiza.

**Consultas de la DGT V2155-21, de 28 de julio de 2021 y V2300-21, de 16 de agosto de 2021. Tratamiento de los gastos de prevención del COVID-19 incurridos en la producción de una obra audiovisual, a efectos de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales**

En ambas consultas, la entidad consultante, en el desarrollo de una producción ejecutiva de una obra audiovisual, ha incurrido en gastos en el territorio español para llevar a cabo las medidas necesarias de prevención del COVID-19 (mascarillas, geles hidroalcohólicos, guantes, pantallas protectoras, test y pruebas para la detección del COVID-19) tanto para el personal contratado directamente por la empresa como el equipo subcontratado.

En las citadas consultas se plantea si los gastos anteriormente mencionados pueden formar parte de la base de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, prevista en el artículo 36.2 de la LIS.

Concluye la DGT que, en la medida en que el precepto del artículo 36.2 de la LIS exige que, para incluir los gastos en la base de la deducción, estos deben estar directamente relacionados con la producción, no podrán formar parte de dicha base, ya que dichos gastos traen causa en las medidas de prevención y contención necesarias para hacer frente al COVID-19, estando encaminados a evitar la generación de riesgos propagados por dicha enfermedad.

Por su parte, admite que la deducibilidad de los gastos relacionados con las medidas de protección del COVID-19 a efectos del IS siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas para ello en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto establecido en la LIS.

## **Consulta V2214-21, de 02 de agosto de 2021. Sujeción a IDSD de los diferentes servicios prestados por las agencias de viajes cuando son por cuenta propia y por cuenta ajena**

La empresa consultante opera como agencia de viajes minorista y como agencia de viajes mayorista o tour operadora. Se cuestiona sobre la aplicabilidad del IDSD en los siguientes escenarios:

- ▶ Venta a los clientes de viajes que previamente han comprado a los operadores turísticos. Las agencias de viajes actúan en su nombre y por cuenta propia. Por lo tanto, estos viajes ya han sido fijados previamente sin seguir las instrucciones de los clientes y son comercializados directamente por las agencias de viajes.

En cuanto al concepto de intermediario, la DGT señala que sólo hay intermediación si la remuneración se calcula en función de la celebración de la operación subyacente.

En estas operaciones, las agencias de viajes no pretenden poner en contacto a los viajeros con los *tour* operadores, sino que se limitan a vender servicios que han sido previamente adquiridos por ellos y que ofrecen asumiendo la responsabilidad de los mismos.

Por tanto, se puede concluir que, cuando actúan en nombre y por cuenta propia, las agencias de viajes no actúan como intermediarias. En consecuencia, en su actuación con los viajeros, las agencias de viajes no entran dentro del hecho imponible de "Intermediación en línea" del IDSD.

- ▶ Si en los servicios prestados por las agencias de viajes en nombre y por cuenta ajena se produce el hecho imponible "Intermediación online".

Si estas operaciones se realizan por agencias de viajes offline, es decir, el cliente acude a las oficinas de la agencia de viajes para reservar el viaje, la agencia de viajes lo reserva en nombre y por cuenta del cliente en la interfaz digital del tour operador, la agencia de viajes no estaría poniendo a disposición del viajero una interfaz digital en la que contrata el viaje ofertado por el tour operador, sino que dicho viaje es contratado presencialmente por el viajero. Por tanto, en este caso la agencia de viajes no realiza la intermediación del hecho imponible on-line.

Si por el contrario, en las agencias de viajes online, los clientes acceden a la interfaz digital de la agencia de viajes para contratar el servicio prestado por el tour operador, parece que la contratación del viaje es el resultado de la interacción de dos interfaces digitales. Los viajeros utilizan la interfaz digital de la agencia de viajes y la agencia de viajes utiliza la interfaz digital del tour operador para contratar el servicio en nombre del viajero.

En este supuesto resulta evidente que la agencia de viajes está poniendo a disposición de los usuarios una interfaz digital que facilita la realización de un servicio de viaje subyacente. Por tanto, las agencias de viajes online estarán realizando el hecho imponible de "Intermediación online".

- ▶ Si los "gastos de gestión" que cobran las agencias de viajes a sus clientes corresponden a servicios no sujetos a la LIDSD.

A efectos del cálculo de la base imponible del hecho imponible "intermediación online", se distingue artificialmente entre los "gastos de gestión", por un lado, y la comisión derivada de la intermediación, por otro.

Los ingresos a considerar en el cálculo de la base imponible serán tanto las comisiones en sentido estricto percibidas de los operadores turísticos como los "gastos de gestión", ya que ambos retribuyen el servicio de intermediación online.

Por último, cuando las agencias de viajes prestan servicios de viaje que entren dentro del servicio de intermediación online del IDSD, tendrán la consideración de usuarios, por un lado, el viajero o cliente y, por otro, el tour operador, el hotel, el "rental car", la compañía aérea y, en general, la persona o entidad que presta el servicio subyacente al viajero y utiliza la interfaz digital de la agencia de viajes.

Para el supuesto de que uno de los usuarios se encuentre fuera del territorio de aplicación del impuesto, según lo dispuesto en el artículo 10.2 b) de la LIDSD "se aplicará a los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en el territorio de aplicación del impuesto respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados".

### **Consulta V2216-21, de 2 de agosto de 2021. Implicaciones fiscales a efectos del ISD de la distribución de los bienes de un trust tras el fallecimiento del settlor**

La madre del consultante ("settlor") constituyó un "trust" de carácter irrevocable bajo las leyes de Reino Unido, siendo los beneficiarios sus cinco hijos, entre los que se encuentra el consultante, residente fiscal en España desde hace 15 años. La posesión de los bienes del *trust* se encuentra en manos de *trustees* personas físicas, no residentes en España y no miembros de la familia.

Tras el fallecimiento del *settlor* en 2016, los actuales *trustees* se plantean la distribución de los bienes del *trust* entre sus beneficiarios.

En la resolución de la consulta, la DGT viene a reiterar su doctrina en virtud de la cual las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos y los beneficiarios a través del *trust* se consideran realizadas directamente entre unos y otros, como si el *trust* no existiera.

En consecuencia, con el fallecimiento del *settlor*, tuvo lugar la transmisión *mortis causa* de los bienes y derechos aportados al "trust" en la medida en que la transmisión no se entendió producida con la aportación de los bienes al mismo. Esta transmisión constituye una adquisición *mortis causa*, sujeta al ISD por obligación personal de los coherederos al haber sido estos residentes en España en el momento del fallecimiento. Asimismo, al ser considerada como una transmisión directa de bienes del *settlor* al beneficiario, los beneficiarios podrán aplicar las bonificaciones, reducciones y coeficientes multiplicadores por razón de parentesco, siempre que se cumplan el resto de los requisitos exigidos.

**Consulta Vinculante de la DGT V2265-21 de 12 de agosto de 2021. Exención de transmisión de participaciones sociales de una entidad que no ha iniciado materialmente su actividad y ha llevado a cabo exclusivamente la fase de tramitación y obtención de todos los permisos necesarios para el inicio de dicha actividad**

La entidad consultante (A) tiene una participación del 100% en la sociedad B, la cual tiene por actividad principal la producción, transporte y distribución de energía. Para realizar dicha actividad, está tramitando todos los permisos necesarios para la construcción de una planta solar. Esta última entidad no tiene personal contratado, todos los trabajos son facturados por la sociedad matriz y, en su caso, por terceros, y todo el activo de la entidad está afecto a la actividad de promoción de la planta fotovoltaica en cuestión.

El proyecto en cuestión se divide en dos fases: la primera, de tramitación y obtención de todos los permisos necesarios para el desarrollo de la instalación; y la segunda, consistente en la obtención de la financiación necesaria y desarrollo y ejecución de la instalación.

Se plantea la entidad A vender todas las participaciones de la entidad B al terminar la primera fase del proyecto, estimándose que en este momento la entidad consultante habrá poseído la totalidad de las participaciones sociales durante más de un año.

Se cuestiona si la plusvalía obtenida en la venta de las participaciones estará exenta del IS conforme a lo establecido en el 21 LIS.

La DGT entiende que, en la medida en la que se cumplan los requisitos del artículo 21 de la LIS, la entidad consultante A podría aplicar la exención respecto de las rentas obtenidas como consecuencia de la transmisión de su participación en la entidad B.

En segundo lugar, la DGT analiza la condición o no de la entidad B como entidad patrimonial. En la medida en que, en el momento de la transmisión se habrá llevado a cabo exclusivamente la tramitación y la obtención de los permisos para el desarrollo de la instalación, el Centro Directivo concluye que no ha iniciado materialmente la promoción de la planta solar, por lo que se deduce que no ha habido un inicio material de la actividad de promoción de la planta solar ya que ni la mera intención o voluntad de llevarla a cabo ni las simples actuaciones preparatorias o tendentes a comenzar el desarrollo efectivo de la actividad, suponen su inicio material. Por tanto, la entidad B no ha realizado una actividad económica y sus activos no se encuentran sujetos a la misma.

Así, y en la medida en que la entidad B tiene la condición de entidad patrimonial a los efectos del artículo 5.2 de la LIS, la exención prevista en el apartado 3 del artículo 21 de la LIS se aplicará, en la medida en que se cumplieran el resto de los requisitos establecidos en el señalado artículo 21, a aquella parte de las rentas obtenidas por la entidad A derivadas de la transmisión de la participación en la entidad B que se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por B durante el tiempo de tenencia de la participación.

## **Consulta de la DGT V2303-21 de 16 de agosto de 2021. Calificación fiscal del exceso o déficit atribuido al participante no gestor respecto de la aportación realizada**

La entidad consultante decide llevar a cabo un acuerdo con otras tres sociedades mediante el cual la consultante participa al 50% en las inversiones a realizar por las otras sociedades. La explotación se realizará por las tres entidades, titulares de la concesión, participando la consultante, en forma de una comisión del 50% de los resultados positivos o negativos.

La consultante pregunta qué calificación fiscal habría que darle al resultado, una vez liquidado, tanto a efectos del IS como a efectos de IVA. Además, cómo debería facturarse la renta y si procediese practicar retenciones, bajo qué concepto y con qué modelos periódico y anual se ingresarían.

El ICAC emite informe el 24 de julio de 2020 estableciendo que el participante no gestor podrá emplear las cuentas 6511 y 7511 para reflejar los resultados negativos o positivos, respectivamente, del exceso o déficit atribuido respecto de la aportación realizada por el mismo. Desde el punto de vista contable, la participación del participante no gestor tiene la condición de activo financiero derivado del endeudamiento, de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 9.<sup>a</sup>, registrándose en cuentas del grupo 4 de la quinta parte del Plan General de Contabilidad, relativa a Definiciones y relaciones contables, y no como una participación en capital.

La DGT concluye que los resultados positivos o negativos que corresponden al participante no gestor deben asimilarse desde el punto de vista fiscal, a efectos de la aplicación de lo establecido en el artículo 16 de la LIS, a ingresos o gastos financieros debiendo, por tanto, incluirse en la limitación establecida en dicho artículo.

Asimismo, la entidad participante gestor del contrato de cuentas en participación deberá practicar retención sobre las rentas que abone a la entidad consultante, participante no gestor, por causa de la cuenta en participación.

Finalmente, en materia de IVA, las cantidades que se perciban como contraprestación o pago fruto de la aportación de capital a la cuenta de participación no estarán sujetas al impuesto. No obstante, sí que estarán sujetas al impuesto las aportaciones realizadas por el gestor mediante transmisión o cesión de bienes o derechos afectos a su actividad.

## **Consulta V2374-21, de 20 de agosto de 2021. Imposibilidad de aplicar la exención establecida en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP a la titularidad de porcentajes de participación indirectos en entidades, por no figurar las participaciones sobre las mismas en el patrimonio del contribuyente**

El consultante posee el 5,26 por 100 de una entidad Holding (IP), por otra parte, posee el 1,75 por 100 de otra entidad WMT de la que el resto del grupo familiar posee el 5,97 por 100, e IP el 92 por 100. La entidad WMT posee el 55,95 por 100 de la entidad GPI de la que IP posee el otro 44,05 por 100. El consultante ejerce la dirección de IP por la que recibe una retribución que representa más del 50 por 100

de su renta. En WMT y en GPI ejerce la función de administrador, pero no recibe remuneración.

El consultante se cuestiona si tiene derecho a aplicar la exención del artículo 4.Ocho.Dos del IP, sobre la titularidad de las participaciones en las distintas entidades en que participa directa e indirectamente.

La DGT entiende que son dos las cuestiones que deben diferenciarse. Por un lado, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP y por otro el alcance objetivo de la exención.

La DGT concluye que si los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP se cumplen en relación con las participaciones de las que el consultante es titular en la entidad IP, este tendría derecho a aplicar la exención respecto de dichas participaciones. Entiende la DGT que el requisito relativo a la remuneración por el ejercicio de funciones de dirección solo se cumpliría en relación con la titularidad de estas participaciones.

No obstante, no tendría derecho a aplicar la exención en relación con la titularidad de las participaciones que ostenta en WMT por no cumplir con el requisito de participación del 5 por 100 individual o 20 por 100 de manera conjunta. Tampoco podría aplicar la exención en relación con la titularidad de las participaciones que ostenta en GPI pues no se consideran a los efectos de la exención los porcentajes de participación indirectos, por no figurar las participaciones sobre dichas entidades en el patrimonio del contribuyente.

En relación con el alcance objetivo de la exención, la DGT concluye que la apreciación puntual de que activos son necesarios para el ejercicio de la actividad, es una cuestión que escapa de sus facultades, debiendo ser valorada, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.

### **Consulta Vinculante de la DGT V2402-21, de 23 de agosto de 2021. El incremento de los fondos propios a efectos de la dotación de la reserva de capitalización, se determina de acuerdo con los términos del artículo 25.2 de la LIS con independencia del criterio fiscal de imputación temporal de ingresos y gastos**

La entidad consultante pretende realizar una venta cuyo precio se percibirá en el ejercicio y en los cinco años posteriores, acogiéndose al régimen de imputación temporal de operaciones a plazo del artículo 11.4 de la LIS y, por tanto, declarando las rentas obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros.

La consultante se plantea si el incremento de los fondos propios, a efectos de dotar la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de la LIS, se entiende producido de forma proporcional en cada uno de los ejercicios en que resultan exigibles los cobros.

A estos efectos, la DGT dispone que se atenderá a lo dispuesto en la normativa contable sobre las partidas que componen los fondos propios integrantes del balance de la entidad, sin perjuicio de las que deben excluirse de conformidad con lo

dispuesto en el artículo 25.2 de la LIS, y se tendrá en cuenta que, de acuerdo con el citado apartado, el incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

Por ello, el citado incremento de fondos propios que, en su caso, obtenga la entidad en el ejercicio en que se produzca la venta a que se refiere el escrito de consulta se determinará en los términos del artículo 25.2 de la LIS, con independencia de cuál sea el criterio fiscal de imputación temporal de ingresos y gastos utilizados en la declaración del Impuesto, y no incluirá el resultado del propio ejercicio en el que se efectúe la venta.

#### IV. Otras cuestiones de interés

**España firma el Instrumento de ratificación del Convenio Multilateral de la OCDE para aplicar las medidas relacionadas con los Convenios de Doble Imposición y prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios de la OCDE (“*Multilateral Instrument*” o “*MLI*”)**

El 7 de junio de 2017, España firmó el Convenio Multilateral siendo ésta uno de los 68 primeros adoptantes del mismo. Desde entonces, han transcurrido más de cuatro años y se han llevado a cabo dos intentos en el Congreso para obtener la autorización de ratificación pertinente para introducir el MLI a la legislación nacional española.

Así las cosas, finalmente, el pasado 28 de septiembre de 2021, tras la aprobación del Congreso, España incorporó a su ordenamiento jurídico el MLI habiendo realizado algunos cambios respecto a su posición inicial. Dicho lo anterior, el MLI entrará en vigor el próximo 1 de enero de 2022, lo que implicará que 67 de las 96 jurisdicciones que han ratificado el Convenio a día de hoy.

A modo recordatorio, destacar que las disposiciones del presente Convenio surtirán efecto en cada una de las jurisdicciones contratantes con las que exista un *Covered Tax Agreement* (CTA) y que hayan ratificado el MLI. Además, cabe destacar que las disposiciones incluidas en el MLI pueden tener un impacto significativo para los grupos multinacionales con presencia española y, en particular en lo relativo a las disposiciones antiabuso, por lo que las estructuras existentes deben revisarse cuidadosamente como consecuencia de la entrada en vigor de dicho instrumento y de los dispuesto en los tratados internacionales que les sean de aplicación.

En último lugar, destacar la relevancia de la [ratificación](#) y entrada en vigor del MLI en tanto en cuanto, no sólo es uno de los objetivos más relevantes logrados derivados del Proyecto BEPS2.0, sino que implica la actualización de los CDIs y sus disposiciones, ajustándolos a la realidad de la fiscalidad internacional actual.

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

### **Los Ministros de Finanzas del G20 respaldan el acuerdo alcanzado el pasado 8 de octubre en relación con los retos de la digitalización de la economía**

El pasado 13 de octubre de 2021, tras la reunión celebrada por los Ministros de Finanzas del G20, se emitió [un comunicado](#) a través del cual se aprobaba y/o apoyaba el [acuerdo político](#) alcanzado por 136 jurisdicciones pertenecientes al Marco Inclusivo el día 8 de octubre de 2021 en relación con los retos de la digitalización de la economía.

Así, y en línea con lo comentado en otras ocasiones, únicamente destacar que todos estos avances implican cambios significativos en la arquitectura fiscal internacional general en la que operan las empresas multinacionales, por lo que éstas últimas deberán de seguir de cerca cualquier avance en este sentido.

Para mayor detalle, nos remitimos a la alerta publicada por [EY](#).

### **La comunidad internacional alcanza un acuerdo fiscal innovador para la era digital que concluye con la imposición del tipo mínimo del Impuesto sobre Sociedades**

En línea con la noticia anterior y tras años de intensas negociaciones para adaptar el sistema fiscal internacional al siglo XXI, destacar que el acuerdo ultimado el pasado 8 de octubre de 2021 garantizará que las empresas multinacionales estén sujetas a un tipo impositivo mínimo del 15% a partir de 2023.

El acuerdo global de imposición mínima no pretende eliminar la competencia fiscal, sino que establece limitaciones acordadas multilateralmente, lo que permitirá a los países recaudar unos 150.000 millones de dólares de nuevos ingresos anuales.

De forma más específica, el primer pilar garantizará una distribución más justa de los beneficios y los derechos fiscales entre los países con respecto a las empresas multinacionales más grandes y rentables y, el segundo pilar introduce un tipo impositivo mínimo global para las empresas con ingresos superiores a 750 millones de euros, fijado en el 15%, y se calcula que generará unos 150.000 millones de dólares anuales de ingresos fiscales adicionales a nivel mundial.

La aprobación por parte de los Ministros de Finanzas del G20 del acuerdo político tiene por objeto alentar a las jurisdicciones a adaptar su legislación nacional a las nuevas normas y a la negociación, firma y ratificación de los instrumentos multilaterales necesarios para ajustar sus relaciones con los tratados. En principio, se espera que la OCDE desarrolle, en el corto plazo, normas modelo para incorporar el segundo pilar a la legislación nacional durante 2022, para que entre en vigor en 2023.

Para mayor información al respecto, puede consultarse la alerta publicada por la [OCDE](#).

### **La UE actualiza la lista de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales**

El Consejo de la UE adoptó la nueva lista europea de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales el pasado 5 de octubre de 2021.

El Anexo I (que contiene la denominada “lista negra”) ahora incluye Samoa Americana, Fiyi, Guam, Palaos, Panamá, Samoa, Trinidad y Tobago; Islas Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu, mientras que Anguilla, Dominica y Seychelles han sido excluidas. Vírgenes de los Estados Unidos y Vanuatu.

Los cambios al Anexo II (que contiene la denominada “lista gris” de países y territorios que se han comprometido con la UE a modificar sus regímenes fiscales dañinos) son los siguientes: (i) la introducción de Costa Rica, Hong Kong, Malasia, Macedonia del Norte, Catar y Uruguay; y (ii) la exclusión de Australia, Suazilandia y Las Maldivas.

La lista se actualiza dos veces al año. La próxima revisión y actualización de la lista europea tendrá lugar en febrero de 2022.

### **El Consejo Europeo aprueba su postura de negociación sobre la Directiva CbCR**

El pasado 28 de septiembre de 2021, el Consejo de la UE adoptó su posición en Primera Lectura para la aprobación de la Directiva de información pública del *Country-by-Country Reporting* (CbCR). La decisión del Consejo es consecuencia del acuerdo provisional adoptado por el Consejo de la UE, el Parlamento Europeo y la Comisión Europea en junio de 2021.

La Directiva CbCR exige a los grupos multinacionales con sede y/o presencia en la UE y con un INCN superior a €750 millones la publicación de la información sobre el IS y otra información fiscal relacionada (e.g. desglose de ganancias, ingresos y empleados) relativa a sus operaciones en cada uno de los 27 Estados Miembros, así como la información correspondiente a determinados terceros países incluidos en la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE.

El reporte deberá ser publicado dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de cierre del balance del ejercicio sobre el que se elabora el informe. La información deberá ser accesible a través de los Registros Públicos de los EE.MM. y los portales web de las matrices afectadas.

Tras la aprobación del Consejo, es necesaria la aprobación formal del Parlamento Europeo, la cual se espera que tenga lugar antes del final del otoño de 2021.

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

### **España anuncia un acuerdo con EEUU que permitirá mantener el IDSD en 2023 hasta que se produzca la transición a la solución multilateral**

El pasado 23 de octubre, el Gobierno de España anunció un acuerdo internacional con EEUU para para la transición desde el IDSD a la nueva solución multilateral acordada por el Marco Inclusivo OCDE/G20. El acuerdo es relevante porque España se compromete a eliminar el IDSD como tarde el 31 de diciembre de 2023 a cambio de que la Administración americana ponga fin a la amenaza arancelaria que ha protagonizado durante los últimos años a cuenta del impuesto digital. El Acuerdo lo han firmado igualmente Francia, Italia, Austria y Reino Unido.

El pacto incluye, además, un periodo transitorio durante el cual las empresas que ingresen por IDSD un importe superior al que correspondería con la solución global de la OCDE/G20 recibirán créditos fiscales en compensación por la diferencia.

Para mayor detalle, nos remitimos a la alerta preparada por [EY](#).

## **V. Novedades fiscales de otras jurisdicciones**

### **El proyecto de reforma fiscal polaco es presentado ante el Parlamento**

El 8 de septiembre de 2021 el gobierno polaco presentó al Parlamento un proyecto de reforma fiscal integral que afectará profundamente a los regímenes del IS, IRPF, seguridad social e IVA de dicho país.

Entre los principales elementos de la reforma fiscal con respecto al IS se incluyen, la obligación de tributación mínima adicional a la cuota a pagar; limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros; modificaciones a la exención de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades residentes y no residentes; entre otros.

Los cambios propuestos a las otras leyes tributarias incluirán medidas orientadas a reducir los costos laborales y el funcionamiento del régimen de consolidación del IVA.

Una vez la propuesta de ley sea aprobada, se espera la entrada en vigor tenga lugar el próximo 1 de enero de 2022.

Para mayor detalle sobre cada una de las medidas incluidas en este nuevo proyecto, puede consultarse la alerta preparada por [EY](#).

### **Países Bajos publica un proyecto de ley sobre entidades híbridas inversas para la implementación final de ATAD II**

El 21 de septiembre de 2021 Países Bajos publicó un proyecto de ley para implementar determinadas disposiciones específicas contenidas en la Directiva ATADII relacionadas con las entidades híbridas inversas, como parte de la implementación final de la misma. Las normas anteriores sobre esta materia introducidas a finales de 2019 serán derogadas una vez entre en vigor la nueva ley.

La nueva normativa define a las entidades híbridas inversas como aquellas sujetas por su creación o residencia a la normativa mercantil neerlandesa, que se consideren transparentes a efectos fiscales en este país, y que al menos el 50% de la participación sobre éstas sea tenida de forma directa o indirecta por personas vinculadas (participación mayor al 25%), residentes en una jurisdicción que contempla a las entidades neerlandesas como opacas a efectos fiscales.

El proyecto, que aún está en fase de tramitación parlamentaria, afecta a las normas neerlandesas del IS, la LGT, el IRPF y la obligación de retener e ingresar a cuenta de las entidades afectadas.

Una vez el proyecto sea aprobado, se espera la entrada en vigor el próximo 1 de enero de 2022 para los períodos fiscales iniciados en o a partir de dicha fecha.

Para mayor detalle, nos remitimos a la alerta preparada por [EY](#).

### **Nueva Zelanda emite una resolución sobre la interpretación de la norma de asimetrías importadas**

La norma neozelandesa de asimetrías híbridas importadas deniega la deducibilidad fiscal de pagos que, de manera directa o indirecta, financien una asimetría híbrida offshore. La resolución emitida recoge directrices prácticas que los contribuyentes deben seguir para cumplir con la correcta aplicación de dicha norma, y cómo se va a aplicar por las autoridades fiscales neozelandesas.

De acuerdo con la resolución, los contribuyentes neozelandeses que formen parte de un grupo internacional deberán presentar una declaración escrita donde se detalle el seguimiento de las directrices contenidas en la resolución.

Para mayor detalle, puede consultarse la alerta preparada por [EY](#).

## **Nuevo proyecto de medidas fiscales en Turquía**

El pasado 1 de octubre de 2021, miembros del parlamento turco presentaron un nuevo proyecto de medidas fiscales. El proyecto aborda varias cuestiones cruciales como exenciones fiscales, plazos de presentación, revalorizaciones, incentivos fiscales entre otros.

Este nuevo proyecto tiene como principales objetivos: fomentar el cumplimiento normativo por parte de los contribuyentes, incrementar la seguridad jurídica y competitividad, incentivar las inversiones, reducir los conflictos y promover la predictibilidad de las obligaciones tributarias.

Para mayor detalle sobre cada una de las medidas incluidas en este nuevo proyecto, puede consultarse la alerta preparada por [EY](#).

## **Nuevos detalles sobre las propuestas en materia de fiscalidad internacional incluidas en el proyecto del House Ways and Means Committee de EEUU**

El 13 de septiembre de 2021, el House Ways and Means Committee de EEUU, publicó el plan fiscal contenido en su proyecto de reconciliación (*HW&M proposal*) y un resumen de cada una de las propuestas fiscales de dicho plan. Estas propuestas contienen, entre otros, cambios significativos en (i) las normas sobre ingresos globales intangibles de baja tributación o “GILTI” (deberá calcularse país por país y no se permitirá que las pérdidas en un país reduzcan la inclusión de GILTI atribuible a los ingresos de otro país); (ii) las normas sobre créditos fiscales (la propuesta delimitará los *foreign tax credits* “FTC”, impidiendo que el exceso de FTC de las jurisdicciones de alta imposición se acremente contra los ingresos de las jurisdicciones de baja imposición) y (iii) las normas de erosión de la base y antabusos o “BEAT” (aumento del tipo de BEAT del 10% al 12,5% para ejercicios fiscales que comiencen a partir del 31 de diciembre de 2023 y al 15% después del 31 de diciembre de 2025).

Para mayor detalle sobre cada una de las medidas incluidas en este proyecto, por favor ver la alerta preparada por [EY](#).

## **El Ministro de Hacienda salvadoreño presenta un anteproyecto de ley para establecer un programa de amnistía fiscal**

El Ministro de Hacienda de El Salvador presentó ante el Congreso un anteproyecto de ley para establecer un programa de amnistía fiscal con el fin de que se aplique a los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas. Podrán acogerse al programa de amnistía fiscal todos los contribuyentes que deberían haber declarado o pagado impuestos o derechos de aduana antes del 30 de junio de 2021.

El programa estaría vigente desde la fecha de publicación hasta el 10 de diciembre de 2021.

## **Aprobación de la reforma tributaria 2021 en Colombia**

El 14 de septiembre de 2021, el presidente de Colombia sancionó la Ley de Inversión Social (reforma tributaria) aprobada la semana anterior por el Congreso. Entre las principales novedades, se encuentra el aumento de la tarifa general del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas al 35% a partir del 1 de enero de 2022 (actualmente es del 31%). La reforma incluye medidas en materia de impuestos directos, procedimientos tributarios y obligaciones formales, así como establecer un nuevo impuesto de normalización tributaria para el año 2022 que aplicará sobre los activos omitidos o pasivos inexistentes al 1 de enero de 2022.

Para mayor detalle sobre las medidas incluidas en este proyecto, por favor ver la alerta preparada por [EY](#).

## ABREVIATURAS

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

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



---

Para cualquier información adicional, contacte con:

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

**Responsables del equipo de Tributación de Empresas**

**EY Abogados, Madrid**

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

[fernando.de.vicente@es.ey.com](mailto:fernando.de.vicente@es.ey.com)  
[javier.seijoperez@es.ey.com](mailto:javier.seijoperez@es.ey.com)  
[josegabriel.martinezpanos@es.ey.com](mailto:josegabriel.martinezpanos@es.ey.com)  
[jorge.BazzaricaOchoa@es.ey.com](mailto:jorge.BazzaricaOchoa@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.guillevilella@es.ey.com](mailto:miguel.guillevilella@es.ey.com)

**EY Abogados, Andalucía**

Alberto García

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

Maite Yoldi

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

Jorge Izquierdo

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

Marta Fernández

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

Marcos Piñeiro

[marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com](mailto:marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com)**Responsables del equipo de Tributación Internacional****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

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

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

**Acerca de EY**

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

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

© 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](#)

Linkedin: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)