



Sentencia del TJUE, de 28 de junio de 2022 (Asunto C-278/20). El TJUE declara que la reforma del régimen de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador de 2015 infringe el principio de efectividad.

Sentencia de 4 de mayo de 2022, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación número 4756/2020. El TS determina la fecha que debe tomarse en consideración a los efectos de la cuantificación del fondo de comercio susceptible de amortizarse fiscalmente, en los términos del artículo 89.3 del TRLIS.


Sentencia de 29 de marzo de 2022, dictada por la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo número 769/2018. La AN señala que en caso de concurrencia entre la relación laboral y la mercantil, la teoría del vínculo no permite, siempre y en todo caso, la absorción de la relación laboral por la relación mercantil, exigiendo una valoración circunstanciada.

Resoluciones del TEAC de 23 de marzo de 2022 (R.G. 4379/2018 y R.G. 514/2020). El TEAC establece que no resulta posible rectificar una autoliquidación de ejercicio no prescrito para reconocer una deducción generada en un ejercicio prescrito.

Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2022 (R.G. 00660/2022). El dividendo acordado a cuenta del resultado del ejercicio no computará a efectos del cálculo de la reserva de capitalización.

Consultas de la DGT V1510-22 y V1511-22, de 24 de junio de 2022. Cambio de criterio: las deducciones solo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en las autoliquidaciones del IS correspondientes al período impositivo en el que se generaron. En caso contrario, deberá instarse la rectificación de dichas autoliquidaciones, algo que no resultará posible una vez transcurrido el plazo legal de prescripción.

España cumple con el último requisito para que el instrumento multilateral (MLI) despliegue efectos.



## Propuestas normativas y Legislación

### **Ley 10/2022, de 14 de junio, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia**

La referida Ley, publicada en el BOE del 15 de junio de 2022, surge como resultado de la ratificación parlamentaria del 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, que ya fue analizado en el boletín de [EY](#) de octubre 2021.

Algunas de las novedades de carácter fiscal incluidas en esta Ley con respecto a las introducidas por el RDL mencionado anteriormente son:

- ▶ En relación con las tres deducciones temporales por obras de mejora de la eficiencia energética en viviendas de IRPF, se introduce mediante esta Ley una novedad con respecto a las obras llevadas a cabo por una comunidad de vecinos. En este sentido, se establece que la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios el coeficiente de participación que tuviese en la misma.
- ▶ Asimismo, se matiza que, a efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de estas deducciones serán válidos los certificados expedidos antes del inicio de las obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.
- ▶ Adicionalmente, la referida Ley introduce una nueva medida por la que establece que no se integrarán en la base imponible de IRPF las ayudas concedidas en virtud de determinados programas de concesión de subvenciones destinadas a compensar costes (i) de servicios de comunicación audiovisual, (ii) de ejecución del Programa de rehabilitación energética, así como (iii) de ejecución de programas de incentivos para el autoconsumo, entre otros.

## **Resolución de 8 de junio de 2022, del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2022 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas**

A través de esta Resolución, publicada en el BOE el 15 de junio de 2022, el Departamento de Recaudación de la AEAT establece lo siguiente en relación con el IAE del ejercicio 2022:

- ▶ Para las cuotas nacionales y provinciales, se establece que su cobro se realice a través de las Entidades de crédito colaboradoras en la recaudación, con el documento de ingreso que a tal efecto se hará llegar al contribuyente. En el supuesto de que dicho documento de ingreso no fuera recibido o se hubiese extraviado, deberá realizarse el ingreso con un duplicado que se recogerá en la Delegación o Administraciones de la AEAT correspondientes a la provincia del domicilio fiscal del contribuyente, en el caso de cuotas de clase nacional, o correspondientes a la provincia del domicilio donde se realice la actividad, en el caso de cuotas de clase provincial.
- ▶ Asimismo, se modifica el plazo de ingreso en período voluntario cuando se trate de las cuotas nacionales y provinciales, fijándose un nuevo plazo que comprenderá desde el 15 de septiembre hasta el 21 de noviembre de 2022, ambos inclusive.

## **Resolución de 9 de junio de 2022, de la DGT, por la que se interpretan los criterios del Manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 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, correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público, aprobado por la Resolución de 25 de enero de 2018**

A través de esta Resolución, publicada en el BOE el 11 de junio de 2022, en vigor desde el día siguiente, la DGT adapta a la nueva doctrina del TS los criterios contenidos en el Manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 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, aprobado por Resolución de 25 de enero de 2018, en lo relativo a los a los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público.

El objetivo principal que persigue dicha Resolución no es otro que garantizar la unidad de criterio en la aplicación de la normativa citada, y de dotar de la seguridad jurídica necesaria a los programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público, tras las Sentencias del Tribunal Supremo en las que el Alto Tribunal ha sentado doctrina jurisprudencial sobre el cálculo de la deducción en el IS del 15% de los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de

excepcional interés público, prevista en el citado artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en relación con la adquisición de los envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos. En concreto, el TS ha señalado que se habrá de tomar el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción.

De esta manera, queda sin efecto lo señalado en la redacción original del referido Manual en los epígrafes 3.2.10 (embalajes varios), 3.2.11 (latas, botellas y botellines), 3.2.12 (envases alimentarios) y 3.2.13 (bolsas contenedoras), en lo relativo a la forma de determinar la base de la deducción por referencia al coste incurrido en la incorporación de la publicidad del acontecimiento al soporte o por el coste de la contratación con terceros que se corresponda exclusivamente con el contenido publicitario del acontecimiento, manteniéndose en vigor las reglas de cálculo contenidas en el Manual para cualquier otro soporte no recogido en los referidos epígrafes.

### **Orden HFP/480/2022, de 23 de mayo, por la que se modifica la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 “Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales” y se determina la forma y procedimiento para su presentación**

Mediante esta Orden, publicada en el BOE el pasado 31 de mayo y que entró en vigor al día siguiente, se modifica la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490, ya mencionada en el Boletín de [EY](#) del mes de junio de 2021.

La novedad introducida por esta Orden reside en la aprobación de un nuevo modelo 490 de autoliquidación para el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (Tasa Google) a fin de introducir los efectos de la concertación de dicho Impuesto con el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, tal y como introdujo la Ley 1/2022, de 8 de febrero. Para mayor detalle con respecto a este punto nos remitimos al Boletín de [EY](#) del mes de febrero de 2022.

La Orden será de aplicación por primera vez a las autoliquidaciones correspondientes al segundo trimestre de 2022, cuyo plazo de presentación comience el 1 de julio de 2022, sustituyendo al modelo de autoliquidación aprobado por la anterior Orden HAC/590/2021.

### **Orden HFP/493/2022, de 30 de mayo, por la que se modifica la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 369 “IVA. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes” y se determinan la forma y procedimiento para su presentación**

La mencionada Orden, publicada en el BOE el pasado 2 de junio y con fecha de entrada en vigor el 1 de julio, modifica la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, por la

que se aprueba el modelo 369, ya comentada en Boletín de [EY](#) del mes de septiembre de 2021.

La modificación consiste en la introducción de un cambio en el procedimiento de pago por transferencia de las cuotas a ingresar por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que no dispongan de cuenta bancaria en alguna de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria y derivadas de los siguientes regímenes especiales: “Régimen exterior de la Unión” y “Régimen de la Unión”.

Concretamente, con esta modificación se aplica al modelo 369 el procedimiento general de pago por transferencia regulado en la Resolución de la Dirección General de la AEAT, de 18 de enero de 2021, que define las condiciones para la recepción de ingresos mediante transferencia bancaria y establece como destino necesario de la misma una cuenta de titularidad de la AEAT abierta en una entidad de crédito colaboradora en la gestión recaudatoria estatal, ampliándose la información que debe acompañar a la transferencia.

**Orden HFP/534/2022, de 6 de junio, por la que se modifica la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios**

Publicada en el BOE con fecha 11 de junio de 2022, en vigor al día siguiente, la presente Orden extiende la colaboración social en la aplicación de los tributos a nuevos supuestos, así como a nuevos sujetos, con la finalidad de mejorar los servicios de información y asistencia que la AEAT pone a disposición de la sociedad.

De este modo, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local serán sujetos de la colaboración social y estarán a las condiciones establecidas en la prestación de determinados servicios de información y asistencia a los ciudadanos para la realización de trámites tributarios de la AEAT.

Asimismo, con esta orden se actualizan las referencias normativas contenidas en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios.

## **Proyecto de Orden por la que se modifican la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 y 353 correspondientes al Régimen Especial de Grupo de Entidades en el IVA; la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 de autoliquidación y 308 de solicitud de devolución del IVA; y la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del IVA entre otras modificaciones**

El referido Proyecto de Orden, sometido a trámite de audiencia e información pública el pasado 3 de junio de 2022, tiene por objeto adaptar los modelos 303, 322 y 390 relativos a las autoliquidaciones del IVA a los cambios en materia de tipos impositivos introducidos en la LIVA por la disposición final tercera de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. Para mayor detalle con respecto a esta normativa nos referimos al Boletín de [EY](#) del mes de abril de 2022.

De este modo, entre los objetivos principales de dicho Proyecto de Orden, cabe mencionar:

- ▶ Modificación de los modelos 303, 322 y 390 vigentes a fin de adaptarlos para la declaración del nuevo tipo impositivo del cero por ciento aplicable a partir del 10 de abril de 2022 a las donaciones de productos a entidades sin fines lucrativos.
- ▶ Introducción de mejoras de carácter técnico en las referidas declaraciones con el fin de facilitar su cumplimentación por el contribuyente, logrando así una mayor homogeneización entre las mismas.
- ▶ Modificación de la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del IVA, en lo que respecta al procedimiento de presentación de dicha declaración.

La entrada en vigor de la referida Orden se prevé a partir del 1 de enero de 2023, y será de aplicación por primera vez a las autoliquidaciones del IVA, modelos 303 y 322, correspondientes a los periodos de liquidación que se inicien a partir de dicha fecha y a la declaración-resumen anual, modelo 390, correspondiente al ejercicio 2023.

## **Directiva (UE) 2022/890 del Consejo de 3 de junio de 2022 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la prórroga del período de aplicación del mecanismo opcional de inversión del sujeto pasivo en relación con determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios susceptibles de fraude, y del mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA**

El 3 de junio de 2022, el Consejo de la Unión Europea adoptó una Directiva por la que se modifican ciertos aspectos de la Directiva 2006/112/CE. En concreto, modifican el apartado 1 y suprimen los apartados 3, 4 y 5 del artículo 199 bis, y se

sustituye el apartado 6 del artículo 199 ter de la Directiva. Las modificaciones mencionadas amplían el plazo para que los Estados miembros puedan establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de los bienes y servicios que menciona el artículado, e igualmente amplían el plazo para la aplicación de la medida especial de introducción del mecanismo de reacción rápida hasta el 31 de diciembre de 2026.

El mecanismo de inversión de sujeto pasivo y el mecanismo de reacción rápida contra casos excepcionales de fraude en materia del IVA, previstos en la Directiva 2006/112/CE, tenían un plazo predeterminado. Sin embargo, estas medidas han demostrado su utilidad, y su expiración privaría a los Estados miembros de instrumentos eficientes para luchar contra el fraude. Por esta razón, la Comisión considera que la aplicación de dichas medidas deben prorrogarse por otro período limitado de tiempo, a fin de permitir que tengan lugar las negociaciones en el Consejo sobre el régimen definitivo del IVA y que se sigan desarrollando en el ínterin normas de información modernizadas e instrumentos para combatir la evasión fiscal.

Las modificaciones introducidas por la Directiva 2022/890 tienen, por tanto, el objetivo de mantener herramientas eficientes para combatir el fraude fiscal en el ámbito del IVA. Dado que este objetivo no puede ser alcanzado de manera suficiente por los Estados miembros, se introduce a escala de la UE, que puede lograr mejores resultados debido a que ésta puede adoptar medidas pertinentes en virtud del principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la UE.

La Directiva en cuestión entrará en vigor a los tres días tras su publicación en el DOUE.

### **Reglamento de ejecución 2022/829 de la Comisión de 25 de mayo de 2022 por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 31/96 en lo que respecta a los organismos que pueden beneficiarse de la exención del impuesto especial**

El 25 de mayo de 2022, la Comisión Europea adoptó una modificación del certificado de exención de impuestos especiales para que los Estados miembros de la UE puedan aplicar dicha exención a las actividades de defensa de la EU en el marco de la política común de seguridad y defensa (PCSD).

El anexo del Reglamento (CE) nº 31/96 de la Comisión prevé este certificado de exención que sirve para (i) confirmar que una determinada operación puede acogerse a la exención de impuestos especiales en virtud del artículo 12 de la Directiva 2008/118/CE (régimen general de los impuestos especiales) y (ii) como un documento justificativo de la aplicación de la exención fiscal en los envíos de mercancías.

Por tanto, es necesario modificar este certificado a fin de que los Estados miembros puedan aplicar la exención a los esfuerzos de defensa en virtud del artículo 12, apartado 1, letra b bis) de la Directiva 2008/118/CE, y en consecuencia, procede modificar el Reglamento (CE) nº 31/96 de la Comisión.

La modificación de la certificación incluye a las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro de la UE que participe en una actividad europea en el marco de la PCSD con el fin de mejorar las capacidades de la UE en materia de defensa y gestión de crisis, y de reforzar la seguridad y la defensa de la UE.

El presente Reglamento entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el DOUE y será aplicable a partir del 1 de julio de 2022.



## Tribunales de la Unión Europea

### **Sentencia del TJUE, de 28 de junio de 2022 (Asunto C-278/20). El TJUE declara que la reforma del régimen de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador de 2015 infringe el principio de efectividad**

El TJUE ha declarado contrario al Derecho de la Unión Europea el régimen de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por daños causados a los particulares.

La sentencia afecta a cualquier infracción del Derecho de la Unión Europea si bien no cabe desconocer su especial relevancia en el ámbito tributario, por la frecuencia de los supuestos que en los últimos años han afectado a España.

Asimismo, aunque se trata de una sentencia que solo aborda la responsabilidad patrimonial en caso de infracción del Derecho de la Unión Europea, en la medida en que considera contrarios a su efectividad determinados requisitos procedimentales que también prevé la Ley en los casos de responsabilidad patrimonial por inconstitucionalidad de una Ley, da pie a sostener que tales requisitos también impiden la efectividad de la responsabilidad de los poderes públicos constitucionalmente garantizada en caso de inconstitucionalidad de normas de rango legal.

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



## Tribunales Nacionales

### **Nota Informativa 57/2022 del Tribunal Constitucional. El pleno del TC confirma la constitucionalidad de la sanción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria prevista en el art. 203.6 b) 1º LGT**

El pasado 14 de junio, el TC a través de la nota informativa 57/2022 adelantó su decisión sobre la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS en el Auto de 25 de febrero de 2021 (rec.1481/2019) respecto de la sanción prevista en el artículo 203.6 b) 1º de la LGT en la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. No obstante, para su análisis y adecuada valoración debemos esperar a la publicación de la Sentencia.

Conforme a la referida nota, el TC ha decidido desestimar la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TS en relación con la citada sanción prevista en el artículo 203.6 b) 1º de la LGT. No obstante, se explicita en la nota que los magistrados Enrique Arnaldo y Concepción Espejel han anunciado voto particular frente a la Sentencia adoptada por el Pleno del TC.

La cuestión de constitucionalidad planteada por TS en su Auto de 25 de febrero de 2021 (rec. 1481/2019) señalaba la posible incompatibilidad del art. 203.6 b) 1º LGT con el principio de proporcionalidad de las sanciones inherente al principio de legalidad en materia sancionadora (art. 25.1 CE), debido (i) al carácter excesivamente afflictivo de la sanción y (ii) a su fijación taxativa en la propia ley. Planteándose la posible vulneración del principio de culpabilidad o de responsabilidad subjetiva en materia sancionadora (art. 25.1 CE), de la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE) y del valor superior justicia inherente a la cláusula de Estado de Derecho (art. 1.1 CE). Las concretas dudas de constitucionalidad y su fundamentación jurídica afectaban exclusivamente a la sanción única de 600.000 euros que resultaría de la aplicación de la norma cuando el sujeto infractor presenta un volumen de negocios anual muy elevado. Tal y como recuerda la nota, en la cuestión elevada no se cuestionaba la constitucionalidad del

tipo infractor en sí mismo, ni tampoco el límite mínimo de la sanción, extremos ambos que quedaron excluidos del enjuiciamiento del TC.

De acuerdo con la referida nota, la Sentencia concluye que el precepto legal cuestionado no incurre en vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones, lo que conduce a desestimar también las tachas de inconstitucionalidad relativas a la prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos y al valor superior justicia que se predica del Estado de Derecho.

Respecto de la alegación relativa a la ausencia de graduación de la sanción en atención a las circunstancias del caso, el TC subraya que no cabe deducir del art. 25.1 CE una exigencia de que el legislador reserve, en todo caso, márgenes de graduación de la sanción a los órganos encargados de aplicar las sanciones administrativas. Indicando que el precepto cuestionado sí deja cierto margen al aplicador de la norma para adecuar la sanción en función de la conducta del sujeto infractor, puesto que permite su minoración a la mitad. Por otro lado, recalca que en todo caso la norma tiene suficientemente en cuenta, las circunstancias que el legislador ha considerado relevantes para la cuantificación de la sanción, como son la gravedad de la conducta infractora, el tipo de sujeto infractor, el contexto en que se verifica la infracción, su modalidad de comisión y su trascendencia para la correcta comprobación de las obligaciones tributarias.

En cuanto a la alegación relativa al carácter excesivo de la sanción, el TC señala que el legislador ha atendido al desvalor de la conducta y al reproche que merece el infractor por el incumplimiento doloso o negligente de una obligación tributaria de naturaleza formal que afecta de manera relevante a bienes jurídicos de rango constitucional.

Así, como se señala en la nota, el TC concluye que a pesar de la severidad de la sanción, no se observa la concurrencia de un desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre la sanción y la finalidad de la norma, ni cabe apreciar tampoco incoherencia o exceso en relación con la sistemática de la propia LGT. Indicando respecto de la forma de cálculo de la sanción que no puede calificarse como irrazonable, puesto que presenta elementos correctores de la multa, al fijar un tope legal máximo a su cuantía y permitir su minoración en caso de colaboración voluntaria del infractor antes de la culminación del procedimiento inspector. Razones éstas por las que determina que la sanción prevista en el art. 203.6 b) 1º LGT no socaba los principios elementales de justicia inherentes a la dignidad de la persona y al Estado de Derecho. Asimismo, el TC confirma también la compatibilidad del art. 203.6 b) 1º LGT con el principio de culpabilidad, recordando que para su imposición debe apreciarse el elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario y el resto de elementos del sistema sancionador vinculados a dicho principio.

**Sentencia de 4 de mayo de 2022, dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación número 4756/2020. El TS determina la fecha que debe tomarse a efectos de cuantificación del fondo de comercio susceptible de amortizarse fiscalmente, en los términos del artículo 89.3 del TRLIS**

El objeto del recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado consiste en determinar si, la valoración del fondo de comercio deducible generado en una operación de fusión o absorción, de acuerdo con el artículo 89.3

TRLIS, debe realizarse en la fecha del balance de fusión, posición mantenida por la Administración, o ha de realizarse en la fecha en la que se produjo la adquisición de las participaciones de la entidad transmitente, posición mantenida por el contribuyente.

En el caso analizado por el Alto Tribunal, la entidad A adquirió sendas entidades participadas, B y C, en fecha 2 de junio de 2004 y 10 de febrero de 2005 respectivamente. En fecha 27 de julio de 2005 se realizó una operación de fusión por absorción por medio de la cual A absorbió a B y C, inscribiéndose dicha operación en el Registro Mercantil el 1 de septiembre de 2005.

Por tanto, en este caso, el contribuyente defiende que la valoración del fondo de comercio deducible debe realizarse conforme a criterios contables en la fecha de adquisición de las participadas, esto es, el 2 de junio de 2004 y 10 de febrero de 2005 respectivamente, mientras que el Abogado del Estado que entiende que la cuantificación del fondo de comercio deducible debe realizarse en base al balance de fusión presentado con ésta el 1 de septiembre de 2005 en el Registro Mercantil.

Con este recurso de casación, se sienta doctrina en relación con la interpretación del artículo 89.3 TRLIS ya que, aunque se trata de una norma derogada por la LIS, está dando origen al planteamiento una gran cantidad de asuntos pendientes en vía judicial y administrativa que dependen de dicha interpretación.

A este respecto, considera el TS que la fecha a la que ha de estarse a efectos de cuantificación del fondo de comercio susceptible de amortizarse, en los términos del artículo 89.3 del TRLIS, remite a las normas contables mencionadas en el mismo artículo (RD 1815/1991, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, en el marco trazado por los artículos 42 y 46 CCom). Esa remisión concuerda con lo establecido en el artículo 10.3 del mismo cuerpo legal, que vincula la determinación de la base imponible con el resultado contable, aun con los ajustes procedentes.

En consecuencia, en un caso como este -fusión por absorción de entidades ya participadas por encima del 5 por 100- ha de estarse a las reglas del RD 1815/1991 que fijan para la cuantificación del fondo de comercio deducible susceptible de amortización la fecha de adquisición de la participada, esto es, la de primera consolidación anterior a la fusión.

**Sentencia de 29 de marzo de 2022, dictada por la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo número 769/2018. La AN señala que en caso de concurrencia entre la relación laboral y la mercantil, la teoría del vínculo no permite, siempre y en todo caso, la absorción de la relación laboral por la relación mercantil, exigiendo una valoración circunstanciada**

En la presente sentencia, la AN analiza la deducibilidad de las retribuciones satisfechas al administrador de la entidad recurrente.

En la liquidación impugnada en origen en el recurso contencioso, la Administración denegó la deducibilidad de los gastos de retribución del Administrador de la Compañía en aplicación de la teoría del vínculo. De tal forma, que dado que el Administrador de la compañía ostentaba tanto un cargo en el Consejo de

Administración, como un cargo de alta dirección, la relación de alta dirección quedaba absorbida por la relación mercantil.

Partiendo de esa premisa, la Inspección en el Acuerdo de liquidación -que fue confirmado por el TEAC- determinó que las retribuciones percibidas por el Administrador tenían el carácter de liberalidades no deducibles en virtud del artículo 14.1 e) del TRLIS. Ello en tanto que, conforme a dicha doctrina, la remuneración fijada en el contrato de alta dirección, al carecer de la cobertura estatutaria, debía ser considerada como una liberalidad, porque las funciones mercantiles absorbían las derivadas del contrato de alta dirección.

En contra de dicha premisa sostenida por parte de la Inspección y el TEAC, afirma la AN, que la teoría del vínculo no absorbe, siempre y en todo caso, las funciones laborales, por las mercantiles, de donde se colige que es legítimo retribuir aquellas funciones, al margen de los cauces establecidos por las normas mercantiles. Debiendo ser examinado caso por caso, la posibilidad de coexistencia o incompatibilidad de ambas relaciones, siendo por tanto una cuestión de prueba.

Para llegar a dicha conclusión se apoya en numerosas Sentencias del TS y resoluciones administrativas que amparan la posibilidad de coexistencia de la relación de carácter laboral especial de alta dirección, con la de carácter mercantil del cargo de Administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera son distintas de las que se llevan a cabo por razón del cargo de administrador, y se trate de una actividad específica diversa. Asimismo, trae a colación la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2008 (rec. 2578/2004), que ya admitía la posibilidad de coexistencia de ambos vínculos, siempre que la relación laboral sea en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, con la finalidad de realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios.

En el caso examinado, el Administrador antes de ser nombrado Administrador único de la filial española, prestaba servicios para la matriz, en virtud de un contrato laboral de alta dirección, respecto del que mantuvo su remuneración cuando adquirió también aquella condición, por decisión expresa de la matriz. Conforme a dichos hechos, señala la AN que el hecho de que la manifestación de voluntad de retribuirle no conste en los estatutos, debe entenderse, como una mera cuestión formal, irrelevante a los fines de considerar que se incumple la finalidad de la Ley de Sociedades de Capital, por cuanto la decisión del Socio Único tiene la misma fuerza que un acuerdo de la Junta General, expresada a través de los estatutos.

Especial relevancia en el fallo estimatorio significó la prueba practicada en el proceso (prueba testifical) que demostró que el Administrador desarrollaba efectivamente un trabajo profesional como técnico comercial, desarrollando tareas de gestión ordinaria no ejecutiva, independientemente de las realizadas en su condición de administrador; ocupándole dichas tareas más del 80% de su jornada, siendo ésta común con la del resto de trabajadores de la empresa, de donde infiere la AN que la retribución discutida no lo era por su condición de administrador.

Todas las anteriores razones, condujeron a que la AN concluyera que en el supuesto de autos la relación mercantil no absorbía a la relación laboral y que por ende, los gastos de remuneración del Administrador satisfechos por la compañía resultaban deducibles.

**Sentencia de 26 de abril de 2022, dictada por la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo número 748/2019. La AN considera que no puede ser determinante el hecho de que se realicen actividades de transformación sobre un terreno para considerar que un inmueble esté afecto a una actividad económica consistente en la promoción inmobiliaria**

La regularización a la que se refiere el presente recurso contencioso-administrativo viene motivada, única y exclusivamente, por la dotación de la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante, RIC) con cargo al beneficio obtenido por la Compañía derivado de la actividad económica de promoción inmobiliaria como consecuencia de la venta de un solar por 6.000.000 de euros en el ejercicio 2008. Concretamente, el debate se centra en determinar si el inmueble estaba afectado a una actividad económica.

La entidad recurrente adquirió dicho solar en el año 1999, el cual no sufrió transformación alguna hasta la fecha de la venta en el año 2008. Este solar se segregó en dos parcelas, en una se realizó y finalizó una promoción inmobiliaria (promoción de 82 viviendas y 30 garajes), mientras que en la otra no se realizó actividad de promoción alguna y se terminó vendiendo por la cifra de 6.000.000 de euros.

La Inspección consideró que la entidad solo desarrolló actividad de promoción inmobiliaria hasta 2005 (ejercicio en el que la Compañía finalizó varias promociones con excepción de la promoción inmobiliaria que finalizó en 2008), reconociendo que *"tributariamente la actividad de promoción inmobiliaria incluye la de compraventa de terrenos, pero siempre y cuando se trate realmente de una actividad económica"*. Asimismo, razona que la recurrente dejó de desarrollar promociones inmobiliarias y que no vendía con habitualidad terrenos o solares.

La Inspección, distinguiendo entre la actividad de promoción de terrenos y la actividad de promoción inmobiliaria, sostuvo que no había actividad económica respecto del solar puesto que no se había realizado sobre el mismo actividad de promoción de terrenos. Dicha razón fue corregida y rechazada por el acuerdo de liquidación puesto que *"la actividad de promoción inmobiliaria incluye la de compraventa de terrenos"*, rechazándose la distinción entre actividad de promoción de terrenos y de promoción inmobiliaria.

Con respecto a que la sociedad realizase en 2008 una actividad de promoción inmobiliaria, la AN recuerda que cuando una entidad se dedica a la actividad de promoción inmobiliaria debe presumirse que los inmuebles que adquiere, con carácter general, se encuentran afectos a la actividad de promoción (que califica como actividades de ciclo largo) y que lo esencial en las entidades que desempeñan su actividad en el mercado inmobiliario es la ordenación real de medios para desarrollar una actividad (Sentencia del TS de 14 de junio de 2017 (Rec.261/2016)).

En consecuencia, estima el recurso y anula la resolución recurrida, por entenderse que se estaría ante una sociedad orientada a la realización de una actividad económica de promoción cuyos bienes están afectos, ya que lo típico de dicha actividad es la adquisición de terrenos para su transformación y ofrecimiento al

mercado, presumiendo, en contra de la Administración, que el solar vendido se encontraba afecto a la actividad de promoción inmobiliaria.

**Sentencia de 26 de abril de 2022 dictada por la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso administrativo número 695/2019. Derecho a compensar las BINS aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea de acuerdo con la STS de 30 de noviembre de 2021**

La Compañía presentó autoliquidación del IS con fecha 27 de julio de 2016 correspondiente al ejercicio 2015 (habiendo finalizado el plazo voluntario de autoliquidación el 26 de julio de 2016) por la que resultaba una deuda tributaria por importe de 1.117.270,41 euros. En dicha autoliquidación, la Compañía compensó sobre la base imponible previa, un importe de BINS de 8.774.525,79 euros que era la cuantía total a la que ascendían las BINS generadas en periodos anteriores pendientes de aplicación en el ejercicio 2015.

La Administración consideró que no procedía compensar BINS de períodos anteriores porque dicha facultad constituye una opción según la Resolución del TEAC del 3 de abril de 2017. De tal manera que, al haberse presentado de forma extemporánea la declaración del IS del ejercicio 2015, no se podía ejercer dicha opción al haber excedido el plazo voluntario para la presentación de la autoliquidación.

La AN resuelve esta cuestión con base en la Sentencia del TS de fecha 30 de noviembre de 2021 -recurso 4464/2020- concluyendo que el recurrente puede aplicar las BINS en una autoliquidación extemporánea sin que la decisión de compensarlas o no constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 de la LGT.

**Resoluciones del TEAC de 23 de marzo de 2022 (R.G. 4379/2018 y R.G. 514/2020). El TEAC, siguiendo la tesis del TS, relativa a las BINS, en su Sentencia de 22 de julio de 2021, establece que no resulta posible rectificar una autoliquidación de ejercicio no prescrito para reconocer una deducción generada en un ejercicio prescrito**

En el presente caso la cuestión controvertida consiste en determinar si, tal y como expone el recurrente, resulta posible reconocer, en el seno de un procedimiento inspector y a raíz de la solicitud de la parte recurrente, como deducción pendiente de aplicación en un ejercicio no prescrito, las deducciones generadas en ejercicios prescritos.

En el curso de las actuaciones inspectoras, la entidad solicitó a la Inspección la rectificación de las deducciones por doble imposición declaradas en los ejercicios 2008 a 2014 derivadas de los dividendos repartidos por su filial holandesa, a efectos de que se aplicara el artículo 30 del TRLIS en lugar del artículo 32 TRLIS aplicado originalmente en las autoliquidaciones.

La entidad recurrente sostiene que, respecto a los ejercicios 2008 a 2010 (ejercicios prescritos), debería reconocerse en el ejercicio 2011 (ejercicio no prescrito) como deducción pendiente de aplicar la cuota diferencial resultante de las deducciones

generadas en dichos ejercicios, considerando que resulta de aplicación el régimen del artículo 30 del TRLIS.

En este sentido, la parte recurrente considera que la literalidad de los artículos 66.bis y 115.1 de la LGT habilitan a la Inspección para comprobar y rectificar las deducciones correspondientes a los ejercicios 2008 a 2010 (ejercicios prescritos), de manera que, estando facultada en virtud de dichos artículos para reducir estas deducciones cuando las mismas hubiesen sido calculadas incorrectamente, también lo estará para incrementarlas y reconocerlas como deducciones pendientes de aplicar del siguiente ejercicio no prescrito, esto es, el ejercicio 2011.

Para resolver esta cuestión, el TEAC señala que debe tenerse en cuenta lo señalado por el TS en la Sentencia de 22 de julio de 2021, recurso de casación 1118/2020 (para más información sobre esta Sentencia, pueden consultar el Boletín correspondiente al mes de septiembre de 2021 preparado por [EY](#)), que, aunque referida a las BINs, considera trasladable al presente caso. Con base en la citada Sentencia, el TEAC indica que la aplicación del artículo 66.bis de la LGT al presente caso (relativo al derecho de la Administración a comprobar e investigar bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación en un plazo de 10 años, más allá de la prescripción genérica de los 4 años del artículo 66 LGT) no resulta procedente, dado que el artículo 66 bis (i) hace referencia a la facultad de comprobación que incumbe a la Administración, que es una institución ajena a la de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y que, además, (ii) la redacción de dicho artículo es posterior a los hechos acontecidos.

Por tanto, respecto a las pretensiones de la entidad recurrente, el TEAC concluye que:

- ▶ Sí procede la rectificación de las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2011 a 2014 (ejercicios no prescritos) para reconocer en dichos ejercicios las cuotas generadas en los mismos por aplicación del régimen revisto en el artículo 30 TRLIS habida cuenta de la improcedencia de aplicar lo dispuesto en el artículo 32 TRLIS.
- ▶ No procede la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2011 para reconocer en dicho ejercicio las cuotas de los ejercicios 2008 a 2010 (ejercicios prescritos), generadas en los mismos por aplicación del régimen previsto en el artículo 30 TRLIS, al margen de lo declarado y aplicado en su día (régimen del artículo 32 TRLIS).

### **Resoluciones del TEAC de 12 de mayo de 2022 (R.G. 04244/2021 y R.G. 03467/2020). El TEAC aplica la doctrina sentada por el TJUE en Sentencia de 27 de enero de 2022 relativa al incumplimiento de la obligación de informar de bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720)**

El TEAC, en las dos resoluciones de 12 de mayo de 2022, resuelve sobre la presunción prevista en el artículo 39.1 de la LIRPF, consistente en considerar como ganancia no justificada el importe de los bienes y derechos situados en el extranjero que no hayan sido declarados por el contribuyente dentro del plazo establecido a



través de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a través del Modelo 720.

Dicha obligación de declarar los bienes y derechos situados en el extranjero fue introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude.

La principal consecuencia de incumplir con la obligación de informar sobre la tenencia de bienes y derechos situados en el extranjero era la generación de un hecho imponible imprescriptible consistente en la imputación en la base general del IRPF de una ganancia no justificada por el importe de los bienes y derechos no declarados en el extranjero, salvo que se acreditara (i) su adquisición a través de rentas declaradas, o (ii) en periodos en los que el contribuyente no fuera residente en España.

Esta normativa fue objeto de impugnación ante el TJUE por vulneración del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el cual, en su reciente Sentencia de 27 de enero de 2022, determinó que, si bien la normativa perseguía objetivos legítimos de lucha contra el fraude fiscal, había aspectos de la norma que traspasaban los límites necesarios para la consecución de tal fin.

Los aspectos cuestionados eran: (i) la imprescriptibilidad de la imputación de la ganancia no justificada, y (ii) la desproporcionada multa pecuniaria que derivaba del incumplimiento de declaración.

En definitiva, el TJUE determinó que la ganancia no justificada es plenamente válida pero sus consecuencias no podían desplegarse y desconocer los plazos de prescripción del derecho a liquidar esas rentas ocultas descubiertas. De este modo, se concluye que no es posible aplicar las consecuencias del artículo 39.2 de la LIRPF -someter a gravamen, en el ejercicio en el que se incumplió la obligación de declarar la tenencia de bienes en el extranjero, el valor de dichos bienes- si se acredita por el contribuyente que, cuando se aplican dichas consecuencias, ya han prescrito los ejercicios anteriores en los que se obtuvieron las rentas con las que se financió su adquisición, de modo que se tenga en cuenta el ejercicio o el año respecto de los que se adeudaba normalmente el impuesto correspondiente a esas rentas.

Como consecuencia de todo lo anterior, El TEAC determina que ninguna regla general retrasa el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria de los ejercicios en los que se obtuvieron las rentas ocultas que se someten a gravamen, de modo que este cómputo habrá comenzado, según se dispone en el artículo 67.1 de la LGT, al día siguiente de la finalización del plazo para autoliquidar cada uno de los ejercicios en los que estas rentas ocultas se hayan obtenido (criterio 1).

Adicionalmente, determina que la no aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF al instituto de la prescripción resulta en las siguientes reglas:

- ▶ La presentación del Modelo 720 no interrumpe la prescripción del derecho de liquidar las rentas ocultas de ningún ejercicio, al tratarse de una declaración informativa que no liquida la cuota del IRPF (criterio 2).
- ▶ Las rentas ocultas generadas en los ejercicios prescritos son inmunes a su calificación como ganancia no justificada cuando se detectan o afloran en forma

de patrimonio situado en el extranjero sobre el que no se ha cumplido el deber de informar en plazo.

- ▶ Por el contrario, las rentas ocultas generadas en los periodos no prescritos sí quedarán afectas a la calificación de ganancia no justificada y se integrarán en la base imponible general, salvo que se acredite que ya fueron declaradas o se obtuvieron en el extranjero sin residencia fiscal en España (criterio 3).
- ▶ Por último, no debe formar parte de la renta sometida a gravamen por aplicación del artículo 39.2 de la LIRPF la parte del valor de los activos situados en el extranjero que, pese a haberse generado en un ejercicio no prescrito, se acredite por el contribuyente que se trata del mero aumento de valor de los mismos activos poseídos a final del último ejercicio prescrito, pues no se someten a gravamen en el IRPF las plusvalías tácitas no realizadas, que serán gravadas cuando se enajenen los activos que las incorporan (criterio 4).

**Resolución del TEAC de 18 de mayo de 2022 (R.G. 00461/2021). El TEAC, determina que, en el caso de haberse llevado a cabo una paralización total de la actividad como consecuencia de la declaración del estado de alarma, procede la aplicación de la reducción contemplada en el RDL 1175/1990 (Regla 14.4), siendo esta proporcional al número de días de paralización**

En el presente supuesto, el TEAC se centra en determinar si, como consecuencia del estado de alarma decretado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, al haberse producido efectivamente el cese total de la actividad debería proceder la reducción de la cuota por cese temporal de la actividad, de acuerdo con lo establecido en la Regla 14.4 en la que se tienen en cuenta exclusivamente los días de paralización total de la actividad.

La reclamante alegó que, como consecuencia del estado de alarma, se vio obligada a suspender su actividad desde el 14 de marzo de 2020, fecha en la que se aprobó el estado de alarma y que, en consecuencia, no se produjo el hecho imponible del IAE. De dicho artículo pueden extraerse las siguientes características de la naturaleza del IAE:

- ▶ El hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica por lo que se excluye la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable;
- ▶ el hecho imponible se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad; y
- ▶ el Impuesto grava toda clase de actividades.

La Regla 14.4 de las Tarifas del IAE establece la posibilidad de someter una rebaja proporcional en la cuota en caso “(...) de comprobarse plenamente la interdicción por más de treinta días, o el siniestro o paralización de la industria (...)”.

El TEAC considera que es preciso analizar caso por caso el tipo de actividad ejercida y de qué forma resultó afectada por la suspensión de actividades que conllevó el estado de alarma. Esto es, debe considerarse si la paralización de la actividad fue total o, por el contrario, fue parcial, pudiendo desarrollarse a través de otros canales

como puede ser el online o telefónico. Pudiendo existir otros casos de cierre parcial de locales consecuencia del desarrollo simultáneo de actividades esenciales y no esenciales.

El Tribunal concluye determinando que, exclusivamente en los casos en los que se demuestre que existió inactividad total se podrá reconocer el derecho a obtener la reducción proporcional de la cuota por el periodo afectado por el Real Decreto.

### **Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2022 (R.G. 00660/2022). El dividendo acordado a cuenta del resultado del ejercicio no computará a efectos del cálculo de la reserva de capitalización**

La cuestión controvertida en la que se centra el TEAC consiste en determinar si, para calcular el incremento de los fondos propios a efectos de aplicar la reserva de capitalización, se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del periodo impositivo los importes registrados en la cuenta "557. Dividendo activo a cuenta" del PGC.

En este sentido, conforme a lo dispuesto en el artículo 25 de la LIS, el incremento de los fondos propios viene determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados de éste, y los fondos propios existentes al inicio del ejercicio, sin incluir los resultados del ejercicio anterior. Existen asimismo otros conceptos que tampoco se tendrán en cuenta a efectos de determinar dicho incremento, como las aportaciones de los socios, las reservas legales o estatutarias, la reserva de nivelación, etc.

De tal regulación se deduce que el incremento de los fondos propios que se toma en consideración se corresponde con la parte del beneficio del periodo anterior que la Junta de socios decide mantener en los fondos propios en una cuenta de capital - ampliación de capital con cargo a los beneficios-, reservas voluntarias, remanente, reserva de capitalización o que se dedique, en su caso, a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

Como mencionábamos previamente, la cuestión es, si para determinar el incremento de los fondos propios deben tenerse o no en cuenta entre los fondos propios al cierre del ejercicio los dividendos activos a cuenta acordados en él. La tesis del TEAR defiende que para el cálculo de los fondos propios al cierre del ejercicio no se deben computar, ni el resultado del ejercicio, ni el dividendo activo a cuenta. No obstante, para la parte recurrente la postura del TEAR es errónea. A su juicio, tanto el tenor literal del artículo 25 de la LIS como su finalidad conducen a la conclusión de que el dividendo activo a cuenta debe ser computado para el cálculo de los fondos propios al cierre del ejercicio y, por ende, a efectos de la determinación del incremento de los fondos propios que constituye la base de cálculo de la reserva de capitalización.

El TEAC dispone que no se debe perder de vista que el artículo 25 de la LIS, al prescindir de los resultados del ejercicio a la hora de calcular los fondos propios al cierre y al inicio de este, lo que pretende no es otra cosa que determinar en cuánto se han incrementado los fondos propios al final del ejercicio como consecuencia exclusivamente del destino dado a la cuenta de resultados del ejercicio anterior. Dicho incremento está constituido por la parte del beneficio del periodo anterior que la Junta de socios decide mantener en los fondos propios en una cuenta de capital - ampliación de capital con cargo a los beneficios-, reservas voluntarias, remanente,

reserva de capitalización o que se dedique, en su caso, a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores.

Los resultados obtenidos en el propio ejercicio no inciden en la determinación del incremento de los fondos propios a efectos de la reducción. Esto quiere decir que la norma no pretende incentivar el incremento de fondos propios derivado del beneficio obtenido en el propio ejercicio, sino el incremento de fondos propios derivado del beneficio obtenido en el ejercicio anterior. Ello implica que el dividendo a cuenta del resultado del propio ejercicio, que no es sino un reparto anticipado de este, no se debe computar a efectos de determinar la variación de fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio. El destino dado a los beneficios obtenidos en el propio ejercicio se tomará en cuenta a efectos de determinar el incremento de fondos propios del ejercicio siguiente.

Con lo anteriormente expuesto se concluye que, a efectos de lo dispuesto en el artículo 25.2 de la LIS para determinar el incremento de los fondos propios no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo los importes registrados en la cuenta "557. Dividendo activo a cuenta" del PGC. En este mismo sentido, se ha pronunciado la DGT en la contestación a la Consulta Vinculante V1952-21, de 21 de junio.

## Consultas DGT

### **Consulta de la DGT V0577-22, de 21 de marzo de 2022. La DGT analiza si los activos de la SCR pueden considerarse necesarios para el desarrollo de la actividad y deben ser incluidos en el coeficiente obligatorio de inversión, a los efectos de aplicar la exención del art. 4.Ocho.Dos de la LIP**

El consultante es titular del 100% de las participaciones sociales de una sociedad holding pura y percibe una retribución que representa más del 50% de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. La sociedad "holding" participa en un 25% en una sociedad dominante de un grupo fiscal, que desarrolla tanto la actividad de una sociedad "holding" como la actividad de arrendamiento y compraventa de bienes inmuebles, teniendo los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de dichas actividades. La sociedad dominante se plantea la constitución de una Sociedad de Capital Riesgo ("SCR") con la finalidad de dirigir y gestionar la misma con los medios materiales y personales adecuados.

El consultante se cuestiona si los activos de la SCR aptos para el cumplimiento del coeficiente obligatorio de inversión mínimo aplicable pueden considerarse afectos para determinar la aplicación de la exención, y si ésta alcanzaría tanto al coeficiente obligatorio de inversión como al resto de inversiones. Asimismo, se cuestiona si la entidad gestora de la SCR debe determinar qué inversiones se colocan en el coeficiente.

La DGT manifiesta que a los efectos de la calificación de la actividad para determinar el acceso a la exención de la SCR, no se computarán los valores incluidos en su coeficiente obligatorio de inversión por cuanto son poseídos para dar cumplimiento a las obligaciones legales como prevé el art. 4.Ocho.Dos.a).1º LIP.

Por otra parte, se considera que las inversiones de la SCR integradas en el coeficiente obligatorio de inversión están afectas a la actividad a los efectos de la exención en el IP, puesto que son activos "*necesarios*" para el ejercicio de su actividad, en la medida que deben mantener un porcentaje mínimo de su activo invertido en determinados activos y están integradas en el coeficiente.

Según el criterio mantenido por la DGT, las participaciones de titularidad de la SCR que se encuentren en alguno de los supuestos previstos en el art. 17 de la LIP, se

computarán como valores a fin de determinar si la entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario. No obstante, cuando se diese alguno de los restantes supuestos del art. 4. Ocho. Dos. a) de la LIP – *que dichos valores otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra* – los valores podrán no computarse.

El criterio de la DGT es valorar los activos no integrados en el coeficiente obligatorio de inversión según los criterios previstos en el IRPF, ya que no existe un criterio general, como ha establecido en numerosas ocasiones la doctrina administrativa. Por último, la DGT manifiesta que no le corresponde determinar sobre si la entidad gestora de la SCR es quién debe determinar qué inversiones se integran en el coeficiente obligatorio de inversión.

### **Consulta de la DGT V0693-22, de 30 de marzo de 2022.**

#### **Calificación como ganancia o pérdida patrimonial, en sede del IRPF, por la donación de participaciones sociales de unos padres a sus hijos**

Los consultantes, mayores de 65 años y casados en régimen de gananciales, poseen la mayoría de las participaciones sociales en siete entidades que realizan actividades económicas y no tienen como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, siendo los consultantes miembros del Consejo de Administración de dichas sociedades y percibiendo una retribución por el desarrollo del cargo. La intención de los consultantes es donar a sus cuatro hijos las participaciones que ostentan en las siete sociedades y dejar de formar parte del Consejo de Administración y de percibir retribuciones.

Los consultantes se cuestionan si cabe aplicar lo dispuesto en el artículo 33.3.c) LIRPF a dicha donación, es decir, si se considera una ganancia o pérdida patrimonial. A estos efectos, la DGT manifiesta que si se cumplen los requisitos recogidos en el artículo 20.6 LISD -*edad igual o superior a 65 años o situación de incapacidad de los donantes, renuncia a las funciones de dirección y a su remuneración, así como el mantenimiento de lo adquirido y el derecho a la exención en el IP durante los 10 años siguientes*- se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante, siendo irrelevante los requisitos que establezca la normativa autonómica.

Por otro lado, los donatarios tienen la intención de transmitir las participaciones recibidas, mediante una aportación no dineraria, a sus sociedades holding. De este modo, se cuestionan si ello supondría un incumplimiento del requisito de mantenimiento de lo adquirido recogido en el artículo 20.6.c) LISD.

La DGT concluye que la referencia al mantenimiento debe entenderse hecha al valor de lo adquirido y, por tanto, siempre que se mantenga dicho valor y el derecho a la exención en el IP respecto a las participaciones que sustituyen a las transmitidas, no se verá afectado el requisito del artículo 20.6.c) LISD. Para esto último, y dado que cada entidad destinataria sería de la exclusiva propiedad de uno de los hijos de los consultantes, sería necesario que cada hijo cumpliera, respecto de la entidad que posea, los requisitos previstos en artículo 4.Ocho.Dos de la LIP.

## **Consulta de la DGT V0875-22, de 25 de abril de 2022. Consideración de la parte de la vivienda habitual no exenta del IP como bien improductivo a efectos de calcular el límite de tributación del IP**

El consultante se ha trasladado a España a principios de 2022 con ánimo de permanencia, habiendo adquirido un inmueble en dicho país que constituirá su vivienda habitual. A estos efectos, el consultante será residente fiscal en España en el ejercicio fiscal 2022 y, por lo tanto, será sujeto pasivo del IP por obligación personal.

De acuerdo con su condición de sujeto pasivo del IP, el consultante se cuestiona, por una parte, si los derechos económicos que posee sobre un plan de pensiones constituido bajo la normativa de Reino Unido “*Self Invested Personal Pension*” se encuentran exentos en el IP y, por otra parte, si la vivienda habitual se considera como elemento patrimonial no susceptible de producir rendimientos gravados por el IRPF a efectos de calcular el límite de tributación del IP.

En primer lugar, la DGT manifiesta que únicamente se podrán beneficiar de la exención en el IP los derechos económicos sobre los planes de pensiones regulados en la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, pero no así aquellos sobre planes de pensiones constituidos en Estados no miembros de la Unión Europea, pues de lo contrario existiría una aplicación analógica de la norma prohibida por el artículo 14 LGT.

Respecto a la segunda cuestión, el artículo 31.Uno LIP establece un límite de tributación en el IP mediante el cual la cuota íntegra del IP conjuntamente con la del IRPF no puede exceder del 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF. A estos efectos, el apartado b) de dicho artículo establece que no se tendrá en cuenta la parte del IP que corresponda a “*elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”, considerando la DGT como bienes improductivos los objetos de arte, antigüedades, joyas o suelo no edificable.

Por lo tanto, la DGT concluye que los inmuebles son elementos patrimoniales que por su naturaleza son susceptibles de generar rendimientos, con independencia de que en el caso concreto de la vivienda habitual, la LIRPF la excluya de la generación de rentas inmobiliarias imputadas, y, de este modo, la parte del importe de la vivienda habitual no exenta del IP no tiene la consideración de bien improductivo a efectos de calcular el límite de tributación del IP.

## **Consulta de la DGT V0879-22, de 25 de abril de 2022. La DGT analiza si debe computarse en la declaración del IP las diferentes aportaciones de los cónyuges para la adquisición de la vivienda habitual y la compensación entre cónyuges del trabajo dedicado a la familia**

El consultante y su cónyuge, casados en el régimen de separación de bienes regulado por el derecho civil de las Islas Baleares, compraron conjuntamente una vivienda que constituye su vivienda habitual, aportando más dinero el consultante

como consecuencia de la aplicación de derecho civil de las Islas Baleares que exige que cada cónyuge aporte a las cargas familiares según sus recursos económicos.

La cuestión planteada es si debe computarse en la declaración del IP las diferencias de aportaciones económicas entre los cónyuges para la compra de vivienda habitual, y como se articularía en el impuesto las compensaciones patrimoniales entre cónyuges por dedicación a la familia.

La DGT señala que, en el presente caso, la diferencia en la aportación no es el resultado de la realización de un contrato de préstamo privado entre los cónyuges en el que, para igualar el esfuerzo económico realizado por ambos, el consultante prestó a su esposa la cantidad necesaria para tal fin, sino que la diferencia en el esfuerzo económico se fundamenta en la regulación del régimen económico matrimonial que les es aplicable.

A estos efectos, la DGT concluye que no ha surgido un derecho de crédito para el consultante que se pueda valorar económicamente, por lo que no tendrá incidencia a efectos de su declaración del IP.

Asimismo, la DGT se pronuncia sobre la compensación patrimonial entre cónyuges por dedicación a la familia, y declara que éstas supondrán, para el receptor de las mismas, un incremento en su patrimonio en función de los bienes en los que éstas se materialicen, mientras que para el obligado a realizarlas supondrán una minoración en su patrimonio neto, debiendo reflejarse dichos movimientos en las respectivas declaraciones del IP.

**Consulta de la DGT V1510-22, de 24 de junio de 2022. Cambio de criterio: la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad solo podrá aplicarse si su importe ha sido consignado en la autoliquidación del IS correspondiente al período impositivo en el que se generó. En caso contrario, deberá instarse la rectificación de la correspondiente autoliquidación, siempre y cuando no haya transcurrido el plazo legal de prescripción**

La consultante cuenta en su plantilla con un trabajador al cual, el órgano administrativo competente, le ha reconocido un grado de discapacidad del 33 por ciento con efectos desde el 6 de junio de 2018. No obstante, la discapacidad referida ha sido resuelta por el competente órgano durante el periodo 2019.

La entidad consultante no declaró cantidad alguna en concepto de deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad a que se refiere el artículo 38.1 de la LIS en su autoliquidación del IS correspondiente al ejercicio 2018.

Se plantea, si a efectos de aplicar la referida deducción, es procedente aplicar en su totalidad la deducción en el periodo 2019 o si, por el contrario, es necesario presentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación del periodo 2018 para incluir la parte correspondiente a ese año.

En este sentido, la DGT trae a colación las Resoluciones dictadas por el TEAC en fecha 23 de marzo 2022 (R.G. 514/2020 y R.G. 4379/2018), las cuales han sentado como doctrina reiterada la improcedencia de rectificar una autoliquidación del IS de un ejercicio no prescrito para incluir una deducción por doble imposición internacional



generada en un ejercicio prescrito que no fue consignada por el obligado tributario en la autoliquidación de dicho ejercicio prescrito.

El TEAC considera en dichas Resoluciones que la Sentencia del TS de 22 de julio de 2021 (Rec. Casación 111872020) - referida a BINS – (para más información, pueden consultar el Boletín correspondiente al mes de septiembre de 2021 preparado por [EY](#)), es trasladable a los casos que resuelven las citadas resoluciones, dado que las cuestiones que analizan se refieren a si puede reconocerse en un periodo impositivo no prescrito, como deducción pendiente de aplicar, una supuesta deducción generada en un periodo impositivo prescrito o un incremento en la deducción en él practicada, dado que, en ambos casos, dicho periodo impositivo ya no puede ser rectificado.

En consecuencia, la DGT, señalando que con base en la doctrina sentada por el TEAC se produce un cambio de criterio con respecto al sostenido en resoluciones anteriores, concluye que:

- ▶ La deducción solo podrá aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del IS correspondiente al período impositivo en el que se generó; y
- ▶ en la medida en que no haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la LGT, la entidad consultante deberá instar la rectificación de la autoliquidación del IS correspondiente al periodo impositivo 2018, a los efectos de aplicar la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad establecida en el artículo 38.1 de la LIS.

**Consulta de la DGT V1511-22, de 24 de junio de 2022. Cambio de criterio: las deducciones por investigación, desarrollo e innovación tecnológica solo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en las autoliquidaciones del IS correspondientes al período impositivo en el que se generaron. En caso contrario, deberá instarse la rectificación de dichas autoliquidaciones, algo que no resultará posible una vez transcurrido el plazo legal de prescripción**

La entidad consultante manifiesta que las entidades A, B y C llevaron a cabo un proyecto de innovación tecnológica que ha dado lugar a la generación del derecho a una deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica desde el ejercicio 2010 hasta el ejercicio 2018, ambos incluidos.

Asimismo, en los ejercicios 2013 y 2016, se llevaron a cabo varias operaciones de reestructuración (acogidas al régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VII del texto refundido de la LIS) que afectaron a las entidades A, B y C. Como consecuencia de todo lo anterior, la entidad consultante habría adquirido el derecho tributario a aplicar la deducción inicialmente generada por las entidades consultantes.

Adicionalmente debido a un error formal, la deducción por actividades de investigación y desarrollo generada por las entidades A, B y C, y asumida por la entidad consultante posteriormente, nunca fue objeto de declaración en las autoliquidaciones del IS de los ejercicios correspondientes a la generación de la misma.

La consultante plantea si el incumplimiento del requisito formal de informar sobre la deducción generada por los gastos en innovación tecnológica incurridos en los ejercicios en que tienen lugar, tiene algún efecto en el derecho a la aplicación del incentivo fiscal, habida cuenta de:

- ▶ Que el derecho se ejercita por una entidad sucesora del mismo como consecuencia de varias operaciones de reestructuración empresarial.
- ▶ Que el ejercicio del derecho a la aplicación de la deducción tiene lugar en el plazo previsto en la LIS para su aplicación.

Considera la DGT, con base en las Resoluciones dictadas por el TEAC en fecha 23 de marzo 2022 (R.G. 514/2020 y R.G. 4379/2018) y la Sentencia del TS de 22 de julio de 2021 (Rec. Casación 111872020) (para más información, pueden consultar el Boletín correspondiente al mes de septiembre de 2021 preparado por [EY](#)), que no se podrá rectificar una autoliquidación del IS de un período impositivo no prescrito para reconocer en ella, *ex novo*, deducciones por investigación, desarrollo e innovación tecnológica no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo prescrito, en el que debieron incluirse por haberse generado en dicho período. Y es que, en definitiva, el fundamento de dicha doctrina consiste en que el instituto de la prescripción no puede vulnerarse haciendo aflorar deducciones correspondientes a periodos prescritos. En consecuencia, las deducciones objeto de consulta solo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en las autoliquidaciones del IS correspondientes al período impositivo en el que se generaron, debiendo la consultante, en caso contrario, instar la rectificación de dichas autoliquidaciones, en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo, para su consignación.

Lo anterior, siguiendo la doctrina sentada por el TEAC, supone un cambio de criterio respecto al sostenido por la DGT en resoluciones anteriores. Recomendamos revisar los criterios de acreditación de las deducciones generadas en ejercicios no prescritos, y que no hubieran sido incluidos en la autoliquidación del ejercicio correspondiente.

## Otras cuestiones de interés



### Consulta pública sobre la exclusión de servicios financieros regulados en el marco del Importe A del Pilar I

El pasado 6 de mayo de 2022, la OCDE lanzó una [consulta pública](#) en relación con la exclusión de los servicios financieros en el marco del Proyecto BEPS 2.0. De forma más concreta, dicha consulta versaba sobre la nueva regulación fiscal relativa al Importe A del Pilar I, en el cual se incluye a aquellos grupos multinacionales que se encuentren dentro de su ámbito de aplicación, del que ahora se excluye a determinados servicios financieros regulados.

El documento de consulta pública se centra en el contenido incluido en el Anexo G de las Reglas Modelo – el cual regula la exclusión de dichos servicios -, y, dado que la exclusión de determinados servicios financieros es una materia que continúa pendiente de finalización, ofrece una descripción preliminar de la misma al mismo tiempo que recoge las aportaciones realizadas por las partes interesadas (*stakeholders*) en relación con este asunto.

En particular, el nuevo documento de consulta aporta una definición de los siete tipos distintos de Instituciones Financieras: instituciones de depósito, hipotecarias, de inversión, de seguros, de gestión de activos, instituciones mixtas o instituciones financieras de servicios regulados, al mismo tiempo que expone cual es el objeto principal de la exclusión que se propone, y se centra en las transacciones relacionadas con estas últimas. Adicionalmente, el documento destaca los tres elementos principales que las instituciones deben de cumplir a fin de considerarse como una Institución Financiera Regulada. En particular: (i) posesión de un requisito de licencia, (ii) un requisito de capital regulado y (iii) un requisito de actividades.

Independientemente de lo anterior, y si bien los negocios de reaseguro y gestión de activos se incluyen como Instituciones Financieras Reguladas en el documento de consulta pública, el mismo señala que algunos miembros del Marco Inclusivo no son partidarios de excluir estos negocios del Importe A, por lo que se entiende que, tal y como se esperaba, dicha exclusión resulta ligeramente controvertida y será objeto de debate a futuro.

A modo de conclusión, cabe destacar que las implicaciones derivadas de esta exclusión se centrarán en el importe de los beneficios que deberán reasignarse a

jurisdicciones del mercado y dará lugar al desarrollo de un nuevo método de cálculo de una base imponible que irá al margen de los cálculos de la base imponible nacional. Tal y como venimos advirtiendo en boletines anteriores, las compañías que puedan verse afectadas por estas nuevas regulaciones y normativa desarrollada deberán ir evaluando su efecto de cara a su posible aplicación y mitigación del impacto que éstas generen.

Para mayor información al respecto, pueden consultar la alerta específica elaborada por [EY](#), así como [la elaborada por la OCDE](#).

## **La OCDE lanza una consulta pública sobre la seguridad fiscal del Importe A del Pilar I**

El pasado 27 de mayo de 2022, la OCDE lanzó dos nuevas consultas públicas en relación con la seguridad jurídica y fiscal en el marco de los retos y soluciones que presenta la digitalización de la economía. En particular, la primera versaba sobre el marco de aplicación del Importe A, y la segunda contempla comentarios relativos a otras cuestiones derivadas de lo anterior.

En relación con el [primer documento](#), se desprende que la intención no es otra que garantizar la fiabilidad y seguridad jurídica sobre la aplicación del Importe A a los grupos multinacionales a los que dicha normativa les sea de aplicación. En principio, se espera que esto se realice a través de la introducción de tres mecanismos principales: (i) la revisión sobre el ámbito de aplicación de las reglas relativas a la determinación del Importe A, (ii) una revisión sobre la metodología utilizada en la determinación de las fuentes de ingresos, y (iii) una revisión exhaustiva para grupos que deban aplicar las normas del Importe A respecto de periodos ya finalizados. Todo ello eliminaría el riesgo de un cumplimiento normativo descoordinado en cada jurisdicción en que los grupos operen. Así las cosas, en el mismo se establece que cualquier desacuerdo que surja a raíz de la implementación de los mecanismos anteriormente mencionados, deberá de resolverse mediante un procedimiento específico, el *Determination Panel process*.

En segundo lugar, el [segundo documento](#) contiene algunos borradores sobre la existencia de un mecanismo de resolución de disputas sobre ingresos en el contexto de precios de transferencia y establecimientos permanentes que no sean susceptibles de resolverse mediante el Procedimiento de Acuerdo Mutuo.

De lo anterior se desprende que la existencia de mecanismos efectivos de resolución de conflictos es clave en el proceso de implantación de las reglas del Pilar I, tal y como ha expresado la OCDE en anteriores ocasiones. Mientras el Marco Inclusivo trabaja para desarrollar estos mecanismos, la OCDE planteará, durante los próximos meses, nuevas propuestas para garantizar la seguridad fiscal que se persigue, por lo que las empresas afectadas deberán continuar haciendo seguimiento de cualquier avance y mantenerse alerta ante los próximos pasos.

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

## **España cumple con el último requisito para que el instrumento multilateral (MLI) despliegue efectos**

El 22 de diciembre se publicó en el BOE el instrumento de ratificación del MLI, que entró en vigor el 1 de enero de 2022.

De acuerdo con la reserva efectuada por España de conformidad con el Artículo 35(7) del MLI, la modificación de los convenios incluidos en el MLI quedaba suspendida hasta la comunicación de la ratificación a las jurisdicciones respectivas.

Dicha comunicación a las primeras 50 jurisdicciones tuvo lugar el pasado 1 de junio de 2022, según ha publicado la OCDE, lo que determina el inicio de los plazos para que el MLI despliegue sus efectos respecto de los correspondientes Convenios.

España ha publicado textos sintéticos para 46 de esas 50 jurisdicciones; estos textos sintéticos no son jurídicamente vinculantes, pero aportan claridad y transparencia para la aplicación del MLI en los convenios fiscales españoles.

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

## **El Parlamento Europeo rechaza el paquete de propuesta legislativa sobre las emisiones de carbono**

El 8 de junio de 2022, el Parlamento Europeo rechazó el paquete legislativo para reformar el mercado de emisiones de CO<sub>2</sub>, incluida la revisión del Sistema de Comercio de Emisiones de la Unión Europea, el nuevo Mecanismo de Ajuste Fronterizo de carbono y el Fondo Climático Social.

Uno de los principales puntos de controversia fue el plan de eliminación gradual de los derechos de emisión de CO<sub>2</sub> gratuitos que se conceden a determinadas industrias de la UE como parte de la normativa revisada de las cuotas de emisión.

Durante la votación, la facción socialdemócrata y la facción de los Verdes/Alianza Libre Europea rechazaron la propuesta por considerar que no era lo suficientemente ambiciosa como para alcanzar los objetivos del paquete “Fit for 55” de la Comisión.

El rechazo de la propuesta legislativa no frustra la iniciativa de introducir legislación en materia de cambio climático. La propuesta ha sido enviada nuevamente a los comités internos para alcanzar un consenso que permita su futura aprobación. Varios analistas y la prensa contemplan que una nueva propuesta legislativa podría ser llevada a votación en el Parlamento a finales del verano de 2022.

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

## Novedades fiscales de otras jurisdicciones



### **Luxemburgo publica directrices adicionales sobre las medidas defensivas contra jurisdicciones no cooperativas**

Desde marzo de 2021, la administración fiscal luxemburguesa ha venido aplicando mecanismos defensivos en contra de jurisdicciones incluidas en el Anexo I de la lista europea de jurisdicciones no cooperativas a efectos fiscales (conocida como la “lista negra”), con la finalidad de otorgar a la administración fiscal luxemburguesa la potestad de negar deducciones por pagos de intereses y cánones con fuente luxemburguesa a receptores y beneficiarios residentes en territorios y jurisdicciones incluidos en la lista negra de la UE.

Recientemente las autoridades en Luxemburgo han publicado una actualización de esta circular que incluye directrices adicionales en la aplicación de estas medidas defensivas e incluyendo una norma *safe-harbor* que contempla la posibilidad de que el pago restringido pueda ser deducible, siempre que se logren demostrar los motivos económicos válidos y la realidad económica de la transacción a la que se refieren.

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

### **Funcionarios de la Administración fiscal de Nueva Zelanda publican opinión sobre la adopción doméstica de las normas del Pilar 2 de la OCDE**

Nueva Zelanda ha publicado un documento elaborado por la administración tributaria en el que analizan la posible adopción doméstica de las normas del Pilar 2 de la OCDE. El documento describe las opiniones de los funcionarios de impuestos internos de Nueva Zelanda sobre si Nueva Zelanda debiera adoptar las reglas GLOBE y, de ser así, cómo y cuándo deberían aplicarse las reglas.

El documento contempla que entre 20 y 25 multinacionales del país podrían entrar dentro del ámbito de aplicación del Pilar 2 y que, la adopción del Pilar 2 también garantizará que se considere que Nueva Zelanda apoya el proyecto de la OCDE. No obstante, consideran que Nueva Zelanda debe esperar a que las jurisdicciones más representativas, entre ellos, EE.UU., Reino Unido, la UE y Australia, adopten estas normas antes de introducirlas en la legislación doméstica. Es importante aclarar que este documento no refleja la postura del gobierno neozelandés, quien todavía no ha

publicado su decisión final sobre la adopción de las normas del Pilar 2. Para mayor detalle, nos remitimos a 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>DT</b>	Disposición Transitoria
<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>ITF</b>	Impuesto sobre las Transacciones Financieras
<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>RIRPF</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<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



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

UE

Unión Europea

---

Para cualquier información adicional, contacte con:

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

**Responsables del equipo de Tributación de Empresas**

Fernando de Vicente

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

Javier Seijo

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

Jose Gabriel Martínez

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

Jorge Baztarrica

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

Juan Carpizo

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

Juan Cobo de Guzmán

[juanangel.cobodeguzmanpison@es.ey.com](mailto:juanangel.cobodeguzmanpison@es.ey.com)

Maria Teresa González

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

Maximino Linares

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

Nuria Redondo

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

Ricardo Egea

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

Rufino De La Rosa

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

**EY Abogados, Barcelona**

Antoni Murt

[antoni.murtprats@es.ey.com](mailto:antoni.murtprats@es.ey.com)

Gorka Crespo

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

**EY Abogados, Bilbao**

Pablo Sanz Gutierrez

[pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com](mailto:pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com)

Macarena De Abiega

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

**EY Abogados, Canarias**

Julio Méndez

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

**EY Abogados, Valencia**

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

**EY Abogados, Andalucía**

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

**EY Abogados, Pamplona**

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

**EY Abogados, Zaragoza**

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

**EY Abogados, Galicia**

Marta Fernández [marta.fernandez.curras@es.ey.com](mailto:marta.fernandez.curras@es.ey.com)  
Marcos Piñeiro [marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com](mailto:marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com)

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

Anil Bharwani [anil.bharwani.alwani@es.ey.com](mailto:anil.bharwani.alwani@es.ey.com)  
Castor Garate [castor.garatemutiloa@es.ey.com](mailto:castor.garatemutiloa@es.ey.com)  
Elena Sanchez [elena.sanchez.llorente@es.ey.com](mailto:elena.sanchez.llorente@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)  
Manuel Paz [manuel.pazfigueiras@es.ey.com](mailto:manuel.pazfigueiras@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)  
Rocío Rejero [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**

José María Remacha [jose.maria.remacha1@es.ey.com](mailto:jose.maria.remacha1@es.ey.com)  
Josep Cami [josep.camicasals@es.ey.com](mailto:josep.camicasals@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)  
Silvia Alonso [silvia.alonsogarcia@es.ey.com](mailto:silvia.alonsogarcia@es.ey.com)  
Tatiana de Cubas [tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com](mailto:tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com)  
Vicente Durán [vicente.duranrodriguez@es.ey.com](mailto:vicente.duranrodriguez@es.ey.com)  
Xavier Bird [xavier.bird.vazquez@ey.com](mailto:xavier.bird.vazquez@ey.com)

**EY Abogados, Barcelona**

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

© 2022 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

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

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

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

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

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

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

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