



LA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN DEL **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES** (IS) DEL **EJERCICIO 2020**

Domingo Carbajo Vasco

Inspector de Hacienda del estado, delegación central de grandes contribuyentes, Agencia estatal de administración tributaria, Madrid.



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

**LA DECLARACIÓN-LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)
DEL EJERCICIO 2020.**

DOMINGO CARBAJO VASCO

Economista. Licenciado en Derecho. Licenciado en Ciencias Políticas.

Inspector de Hacienda del Estado

Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Agencia Estatal de
Administración Tributaria (AEAT). Madrid

TIRANT LO BLANCH

Madrid, 7 de junio de 2021

NORMATIVA DE INTERÉS.

Inicio de campaña: 1 de julio de 2021.

En los momentos de redactarse esta documentación, todavía no se ha publicado en el “Boletín Oficial del Estado” el modelo de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) del ejercicio 2020, pero su trámite de información pública ya se cerró.

Sin embargo, los modelos provisionales de la declaración-liquidación que, previsiblemente, serán publicados en el BOE y servirán para realizarla, antes del 25 de julio de 2021, aparecen publicados anticipadamente en el Portal de la AEAT:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/RSS/Novidades_destacadas/Modelos_del_Impuesto_sobre_Sociedades_que_previsiblemente_resultaran_aprobados_en_BOE_provisionales.shtml

DOCUMENTO SOMETIDO A TRÁMITE DE INFORMACIÓN PÚBLICA 15 DE MARZO DE 2021

- 1. PROYECTO DE ORDEN POR LA QUE SE APRUEBAN LOS MODELOS DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES CORRESPONDIENTE A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y A ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO CON PRESENCIA EN**

TERRITORIO ESPAÑOL, PARA LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS INICIADOS ENTRE EL 1 DE ENERO Y EL 31 DE DICIEMBRE DE 2020, SE DICTAN INSTRUCCIONES RELATIVAS AL PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN E INGRESO Y SE ESTABLECEN LAS CONDICIONES GENERALES Y EL PROCEDIMIENTO PARA SU PRESENTACIÓN ELECTRÓNICA, Y POR LA QUE SE MODIFICA LA ORDEN HAP/296/2016, DE 2 DE MARZO, POR LA QUE SE APRUEBA EL MODELO 282, "DECLARACIÓN INFORMATIVA ANUAL DE AYUDAS RECIBIDAS EN EL MARCO DEL RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS Y OTRAS AYUDAS DE ESTADO, DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA" Y SE ESTABLECEN LAS CONDICIONES Y EL PROCEDIMIENTO PARA SU PRESENTACIÓN.

A. RESUMEN DE LOS CAMBIOS LEGISLATIVOS QUE SE INCORPORAN EN ESTE EJERCICIO:

- 1) El Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, incorpora una medida extraordinaria y limitada en el tiempo que permite que el Fondo de Educación y Promoción de las Cooperativas pueda destinarse a cualquier actividad que contribuya a frenar o paliar los efectos de la crisis sanitaria derivada del COVID-19, mediante acciones propias, donaciones a otras entidades públicas o privadas o dotación de liquidez a la cooperativa para garantizar la continuidad de su funcionamiento.
- 2) 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, modifica la definición de producciones cinematográficas y permite que hasta el 31 de agosto de 2020, posteriormente ampliado a 31 de enero de 2021 por la Orden CUD/807/2020, de 27 de agosto, se consideren también estreno comercial de una película, sin que esta pierda su condición de película cinematográfica, resultando aplicable la deducción del artículo 36 apartado 1 de la LIS 27/2014, de 27 de noviembre, el que se lleve a cabo a través de la televisión y plataformas que ofrezcan contenidos en streaming.

- 3) Asimismo, este Real decreto-ley 17/2020 modifica las deducciones reguladas en el artículo 36 apartados 1 y 2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020, incrementando los porcentajes y requisitos de estas deducciones y sus límites máximos. Además, aprueba determinados acontecimientos de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

- 4) El Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas en materia de energía y en otros ámbitos para la reactivación económica, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, modifica el porcentaje de la deducción por actividades de innovación tecnológica al que se refiere la letra c) del artículo 35.2 de la LIS, elevándolo para los gastos efectuados en la realización de actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción o mejoras

sustanciales de los ya existentes. Asimismo, recoge un nuevo supuesto de libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada.

- 5) El Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, de medidas de reactivación económica para hacer frente al impacto del COVID-19 en los ámbitos de transportes y vivienda, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 que no hayan concluido a 9 de julio de 2020 (fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-Ley), se introducen modificaciones en relación con el régimen fiscal previsto para las Autoridades portuarias. Se elimina a las autoridades portuarias de la enumeración de las entidades parcialmente exentas, se introduce en el artículo 38 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, una nueva deducción en la cuota íntegra aplicable a las Autoridades portuarias y un nuevo apartado n) en el artículo 15 de la mencionada ley, que establece un nuevo supuesto de gasto no deducible p aquellos gastos que sean objeto de la deducción regulada en dicho artículo 38 bis de la LIS, incluidos los correspondientes a la amortización.

- 6) El Real Decreto-ley 28/2020, de 22 de septiembre, de trabajo a distancia regula el régimen fiscal específico aplicable a la final de la «UEFA Women's Champions League 2020», indicando que las personas jurídicas residentes en territorio español constituidas con motivo de la mencionada final por la entidad organizadora o por los equipos participantes estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades por las rentas obtenidas durante la celebración del acontecimiento y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en él.

- 7) El Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria, modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, con la finalidad de adaptar la deducción por inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales regulada en el artículo 36 apartado 2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, a la Comunicación de la Comisión Europea sobre ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual.
- 8) Asimismo, modifica el Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio, en lo relativo a la deducción por actividades de innovación tecnológica de procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción, elevando el porcentaje de deducción al 50%, modificando los requisitos y condiciones necesarias para su aplicación y estableciendo diferencias según los contribuyentes tengan o no la consideración de pequeñas y medianas empresas de acuerdo con lo dispuesto en el anexo I del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión; respecto del nuevo supuesto de libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada, establece que se aplicará a las inversiones en elementos nuevos de inmovilizado material efectuadas y que entren en funcionamiento en los períodos impositivos que concluyan entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, con determinadas condiciones de mantenimiento de plantilla.
- 9) Por último, este Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, modifica el ámbito temporal contenido en el artículo 27.11 relativo a las inversiones anticipadas y en el artículo 29.2 que regula la Zona Especial Canaria (ZEC) de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de

modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, estableciéndose como fecha límite el 31 de diciembre de 2021.

- 10) El Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, recoge la deducibilidad, en los períodos impositivos que se inicien en 2020 y 2021, de las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores cuando en dichos períodos cumplan las condiciones para aplicar los incentivos fiscales para entidades de reducida dimensión y en el momento del devengo del impuesto el plazo que haya transcurrido desde el vencimiento de la obligación sea de tres meses.
- 11) El Real Decreto-ley 39/2020, de 29 de diciembre, de medidas financieras de apoyo social y económico y de cumplimiento de la ejecución de sentencias, con efectos desde el 30 de diciembre de 2020, modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, ampliando a cuatro años los plazos regulados en los apartados 4 y 11 del artículo 27 de la mencionada ley, vinculados a la Reserva para Inversiones en Canarias.

B) CAMBIOS TÉCNICOS DE INTERÉS EN EL PORTAL WEB DE AUTOLIQUIDACIÓN:

- 1) Para la campaña de Sociedades 2020, está previsto que se mejoren y completen los Datos Fiscales que se facilitarán al contribuyente, así como que puedan trasladarse al formulario Sociedades web o puedan importarse por software desarrollados por los propios contribuyentes o por terceros, que permiten la presentación directa de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. Estas mejoras incorporadas en los Datos

Fiscales 2020 que afectan al Modelo 200 tienen como objetivo seguir avanzando en una de las líneas estratégicas de actuación de la Agencia Tributaria, que es la asistencia a los contribuyentes.

2) Dentro de este objetivo, es necesario que la Agencia Tributaria disponga de mayor información para poder asistir a los contribuyentes en su obligación de autoliquidar el Impuesto sobre Sociedades, por ello, se ha hecho necesario modificar el Modelo 200 para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2020 en los siguientes puntos:

a) El cuadro de detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto sobre Sociedades) de la página 19 del modelo 200 que tendrá carácter obligatorio para todos los ajustes de las páginas 12 y 13 de dicho modelo, como se indicó en Orden HAC/565/2020, de 12 de junio, por la que se aprobaron los modelos 200 y 220 para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2019. Esta modificación va dirigida a facilitar la cumplimentación de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por Impuesto sobre Sociedades) en ejercicios futuros al conocer si las correcciones fiscales practicadas son permanentes, temporarias con origen en el ejercicio o en ejercicios anteriores, así como el saldo pendiente a fin de ejercicio de cada uno de los ajustes. Esta información, una vez cumplimentada, se agrupará en el cuadro resumen contenido en las páginas 26 bis a 26 sexies del modelo 200, que también será de cumplimentación obligatoria para períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

B) Para una mayor información y mejora en la gestión del Impuesto se ha considerado necesario modificar la página 2 del Modelo 200, para completar la información sobre las participaciones de la declarante en otras sociedades que puedan dar derecho al contribuyente a aplicarse el beneficio fiscal regulado en el artículo 21 de la LIS. Asimismo, con este mismo objetivo se han introducido cambios relacionados con el Régimen económico y fiscal de Canarias en relación con las Deducciones por inversiones en Canarias con límites incrementados, Deducción por

producciones cinematográficas extranjeras en Canarias, así como relacionados con las inversiones anticipadas que se considerarán como materialización de la Reserva para inversiones en Canarias.

C) Por otra parte, se ha procedido a publicar en esta orden un nuevo formulario (anexo V) relacionado con la Reserva para inversiones en Canarias con el fin de realizar la comunicación de la materialización de las inversiones anticipadas y su sistema de financiación de acuerdo con lo establecido en el artículo 27 apartado 11 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, que deberá presentarse previamente a la declaración del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

d) Al igual que en ejercicios anteriores, se publican en esta orden los formularios previstos para suministrar información en relación con determinadas correcciones y deducciones a la cuenta de pérdidas y ganancias de importe igual o superior a 50.000 euros (Anexo III) y la memoria anual de actividades y proyectos ejecutados e investigadores afectados por bonificaciones a la Seguridad Social (Anexo IV). Estos formularios, que se encuentran alojados en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración tributaria, no sufren variación.

2. OTRAS CUESTIONES LEGISLATIVAS DE INTERÉS.

- I. Resolución de 8 de abril de 2021, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los modelos de comunicaciones entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración. (“Boletín Oficial del Estado” de 13).**

Tras la aprobación de la Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de "Declaración de información de

determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal", el modelo 235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables" y el modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal" que se publica también en este "Boletín Oficial del Estado" de 13 y donde se recogen los modelos oficiales de declaración tributaria de los esquemas previos de planificación fiscal, quedaba solamente por añadir el modelo de comunicación al cual hace referencia esta Resolución.

Esta Resolución tiene por objeto aprobar los modelos de comunicación entre particulares para cumplir con las obligaciones previstas en la Disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y desarrolladas en el artículo 45 del RGAT.

El apartado 4.b) del artículo 45 del RGAT establece dos supuestos en que los intermediarios no están obligados a presentar la declaración informativa sobre determinados mecanismos transfronterizos a que se refiere el apartado 1.a) de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, modelos aprobados en la Orden ministerial ya citada (modelos 234, 235 y 236), a saber:

1.º Aquellos en que la cesión de la información vulnere el régimen jurídico del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo autorización del obligado tributario interesado.

El intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y a los obligados tributarios interesados.

2.º Cuando existiendo varios intermediarios obligados a la presentación la declaración haya sido presentada por uno de ellos.

El intermediario que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a estos otros intermediarios que intervengan en el mecanismo.

Por otra parte, el apartado 5.c) del artículo 45 del RGAT establece un supuesto en que los obligados tributarios interesados no están obligados a presentar la declaración informativa sobre determinados mecanismos transfronterizos a que se refiere el apartado 1.a) de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Es el caso en que existe más de un obligado tributario interesado con el deber de presentación de la declaración.

El obligado tributario interesado que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros obligados tributarios interesados, quienes quedarán exentos de la obligación si prueban que dicha declaración ha sido presentada por otro obligado tributario interesado.

Por otra parte, el apartado 5.c) del artículo 45 del RGAT establece un supuesto en que los obligados tributarios interesados no están obligados a presentar la declaración informativa sobre determinados mecanismos transfronterizos a que se refiere el apartado 1.a) de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Es el caso en que existe más de un obligado tributario interesado con el deber de presentación de la declaración.

El obligado tributario interesado que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros obligados tributarios interesados, quienes quedarán exentos de la obligación si prueban

que dicha declaración ha sido presentada por otro obligado tributario interesado.

NOTA SOBRE LA RESOLUCIÓN DE 8 DE ABRIL DE 2021 DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, POR LA QUE SE APRUEBAN LOS MODELOS DE COMUNICACIONES ENTRE LOS INTERVINIENTES Y PARTÍCIPES EN LOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL OBJETO DE DECLARACIÓN. (BOE 13 DE ABRIL)

<https://www.boe.es/boe/dias/2021/04/13/pdfs/BOE-A-2021-5781.pdf>

El objetivo de esta Resolución es la aprobación de los modelos de comunicación entre particulares para cumplir con las obligaciones previstas en la Disposición adicional vigésima cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y desarrollados en el artículo 45 del RGAT.

La habilitación normativa para la aprobación de estos modelos de comunicación entre particulares se encuentra en el apartado 4.b) 1º y 2º y apartado 5.c) del artículo 45 del RGAT.

La aprobación de estos modelos de comunicación entre particulares es necesaria para que los contribuyentes puedan cumplir adecuadamente con las obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal establecidas por la Directiva (UE) 2018/822 del consejo,

de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, transpuesta por la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, desarrolladas por el citado Real Decreto 243/2021, de 6 de abril.

En concreto, esta Resolución permite cumplir con lo dispuesto en RGAT, de tal forma que los intermediarios u obligados tributarios que no estén obligados a presentar la declaración informativa sobre determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal puedan comunicarlo a otros intermediarios u obligados tributarios, para que estos puedan cumplir con las obligaciones tributarias recogidas en la Disposición Adicional 23ª LGT.

Los supuestos en que deberá hacerse uso de estos modelos de comunicación entre particulares son los siguientes:

- Los intermediarios en que la cesión de la información vulnere el régimen jurídico del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo autorización del obligado tributario interesado. El intermediario eximido deberá comunicar dicha circunstancia a los otros intermediarios que intervengan en el mecanismo y a los obligados tributarios interesados.
- Cuando existiendo varios intermediarios obligados a la presentación la declaración haya sido presentada por uno de ellos. El intermediario que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a estos otros intermediarios que intervengan en el mecanismo.

- Cuando existiendo más de un obligado tributario interesado con el deber de presentación de la declaración, el obligado tributario interesado que hubiera presentado la declaración deberá comunicarlo a los otros obligados tributarios interesados, quienes quedarán exentos de la obligación si prueba que dicha declaración ha sido presentada por otro obligado tributario interesado.

II. Orden HAC/342/2021, de 12 de abril, por la que se aprueba el modelo 234 de "Declaración de información de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal", el modelo 235 de "Declaración de información de actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables" y el modelo 236 de "Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal" ("Boletín Oficial del Estado" de 13).

Como ya hemos señalado en comentarios anteriores, mediante el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información ("Boletín Oficial del Estado" de 7), se dio paso a la aplicación efectiva de las normas sobre intercambio automático de información en el seno de

la Unión Europea (en adelante, UE) de los esquemas previos de planificación fiscal.

La regulación de esos esquemas y del procedimiento de intercambio aparece recogida en la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (“Boletín Oficial del Estado” de 30), transpuso al Ordenamiento Tributario español la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, la cual modifica, a su vez, la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Recordemos que este deber de comunicación se implementa con dos fines fundamentales. Por un lado, la obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y la evasión fiscal. Por otra parte, un fin disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Pues bien, para la implementación práctica de esta obligación del Derecho Europeo faltaban por regular los modelos oficiales de declaración tributaria donde los interesados, creadores o difusores de esos esquemas de planificación fiscal delimitados en la Ley General Tributaria y en el Real Decreto mencionado, expusieran los esquemas, sus características y contenidos.

En ese sentido, la Orden mencionada en la cabecera de esta Nota tiene por objeto aprobar los correspondientes modelos de declaración, así como el lugar de presentación, y el resto de datos relevantes para el

cumplimiento de las siguientes obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal:

1. Información de mecanismos transfronterizos a que se refiere el apartado 1.a) de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se cumplirá con esta obligación mediante la presentación del modelo 234.

2. Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a que se refiere el apartado 1.b) de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se cumplirá esta obligación con la presentación del modelo 235.

3. Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refiere el apartado 1.c) de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se cumplirá esta obligación con la presentación del modelo 236.

El modelo 234 debe presentarse por los intermediarios, o en su caso, los obligados tributarios interesados en los términos previstos en los apartados 4 y 5 del artículo 45 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En este modelo se declararán los mecanismos que tengan la consideración de transfronterizos en los cuales concurren determinadas circunstancias denominadas «señas distintivas» tal y como delimita el apartado 2 del artículo 45 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

El modelo 235, por su parte, debe presentarse por los intermediarios en los términos recogidos en el artículo 48 del Reglamento General aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En este modelo se declararán los datos actualizados de los mecanismos transfronterizos comercializables, es decir, de los mecanismos transfronterizos diseñados, comercializados, ejecutables o puestos a disposición para su ejecución sin necesidad de adaptación sustancial, siempre que hayan sido declarados con anterioridad.

Deberá presentarse el modelo 235, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 48 del Reglamento General aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en el plazo del mes natural siguiente a la finalización del trimestre natural en el que se hayan puesto a disposición mecanismos transfronterizos comercializables con posterioridad al mismo mecanismo originariamente declarado.

Por último, se aprueba en el artículo 13 el modelo 236 de «Declaración de información de la utilización de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal» que se desarrolla en los artículos 14 a 18 de la presente orden.

El modelo 236 debe presentarse por los obligados tributarios interesados en los términos previstos en el artículo 49 del Reglamento General aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En este modelo se declarará la información relativa a la utilización en España de los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados a la Administración tributaria española o a otra Administración tributaria cuando concurra alguno de los criterios previstos en el apartado 1 del artículo 49 del citado Reglamento General.

Deberá presentarse el modelo 236, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 49 del Reglamento General aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, durante el último trimestre del año natural siguiente a aquel en el que se haya producido la utilización en España de

los mecanismos transfronterizos que hayan debido ser previamente declarados.

NOTA SOBRE LA ORDEN HAC/342/2021, DE 12 DE ABRIL POR LA QUE SE APRUEBA EL MODELO 234 DE «DECLARACIÓN DE INFORMACIÓN DE DETERMINADOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL», EL MODELO 235 DE «DECLARACIÓN DE INFORMACIÓN DE ACTUALIZACIÓN DE DETERMINADOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS COMERCIALIZABLES» Y EL MODELO 236 DE «DECLARACIÓN DE INFORMACIÓN DE LA UTILIZACIÓN DE DETERMINADOS MECANISMOS TRANSFRONTERIZOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL». BOE 13 DE ABRIL.

<https://www.boe.es/boe/dias/2021/04/13/pdfs/BOE-A-2021-5780.pdf>

El objetivo de esta Orden es la aprobación de los modelos 234, 235 y 236, así como la forma y lugar de presentación, y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de las tres obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal creadas por la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, que modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los

mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, que introduce una nueva Disposición adicional vigésima tercera.

Estas obligaciones han sido desarrolladas por el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Con esta Orden se procede a la aprobación de los correspondientes modelos de declaración, así como el lugar de presentación, y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de las siguientes obligaciones de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal:

1. Información de mecanismos transfronterizos a que se refiere el apartado 1.a) de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se cumplirá con esta obligación mediante la presentación del modelo 234.

2. Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables a que se refiere el apartado 1.b) de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se cumplirá esta obligación con la presentación del modelo 235.
3. Información de la utilización en España de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal a que se refiere el apartado 1.c) de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Se cumplirá esta obligación con la presentación del modelo 236.

III. Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con

los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (“Boletín Oficial del Estado” de 7).

1. INTRODUCCIÓN.

La Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (“Boletín Oficial del Estado” de 30), transpuso al Ordenamiento Tributario español la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

Esta Directiva establece la obligación de comunicación de determinados mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva. Dicha obligación debe ser transpuesta por los Estados miembros.

El deber de comunicación se implementa con dos fines fundamentales. Por un lado, la obtención de información con el objetivo de luchar contra la elusión y la evasión fiscal. Por otro lado, un fin disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Desde esta perspectiva, es necesario aclarar que la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, *per se*, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración.

También es necesario precisar que la declaración de información y la falta de reacción de la Administración tributaria no implican la aceptación de la legalidad de los mecanismos transfronterizos declarados.

La transposición de la Directiva europea citada se residencia en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para aquellas cuestiones que aconsejan su regulación por norma con rango legal, completándose dicha transposición con las novedades incluidas en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGAT).

La transposición, en primer lugar, se vehiculiza a nivel legal a través de dos nuevas disposiciones adicionales que se introducen en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La primera, que establece las directrices básicas de la obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal conforme a la Directiva señalada y al régimen general de las obligaciones de información existente en nuestro Derecho tributario.

Asimismo, dicha disposición prevé a nivel legal dos obligaciones independientes, relacionadas con la anterior, que se implementan también en la Directiva 2011/116/UE del Consejo, como son la obligación de los intermediarios de actualizar la información de los mecanismos transfronterizos comercializables, así como el deber de informar sobre la utilización de los mecanismos transfronterizos por parte de los obligados tributarios interesados en estos.

Asimismo, siguiendo los principios inspiradores de la Directiva, dentro de los límites legales prefigurados por nuestro ordenamiento jurídico, se reconoce el deber de secreto profesional a los efectos de las obligaciones de información señaladas a todos aquellos sujetos obligados, en principio, a declarar estos mecanismos transfronterizos que tuvieran la consideración de intermediarios de acuerdo con la Directiva y presten un

asesoramiento neutral relacionado con el mecanismo que se limite únicamente a evaluar su adecuación a la normativa aplicable.

Además, se regula la exención de la eventual responsabilidad de los intermediarios en que pudieran incurrir por la declaración de los datos impuestos por la obligación de información.

Por otro lado, se introduce otra disposición adicional para regular las obligaciones de comunicación entre los intervinientes y partícipes en los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal objeto de declaración.

Como correlato lógico de las obligaciones de información anteriores, se regula el régimen sancionador asociado al incumplimiento de dichas obligaciones.

Estas disposiciones necesitaban de un amplio desarrollo reglamentario para su entrada en vigor efectiva, el cual se residenciará en precitado el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

2. DESARROLLO EN EL RGAT DE LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN DE ESQUEMAS PREVIOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL.

Pues bien, es el citado Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, publicado en el “Boletín Oficial del Estado” del 7 el que desarrolla

reglamentariamente las obligaciones anteriores, a través de diferentes modificaciones en el RGAT.

La norma regula la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos en los cuales concurren determinadas circunstancias denominadas «señas distintivas», *hallmarks*, que los hacen acreedores de su declaración ante la Administración tributaria española siempre que concurren los criterios de conexión definidos y desarrolla esta materia.

Para lograrlo, se introduce una nueva subsección 5.ª en la sección 2.ª del capítulo V del título II del RGAT, artículos 45 a 49 bis, ambos inclusive.

Los precitados artículos se ocupan de las siguientes materias:

-Artículo 45 se ocupa de las cuestiones generales, de los obligados a comunicar estos mecanismos y, en especial, de delimitar lo que se califica como “mecanismo transfronterizo de planificación fiscal”, el cual será, artículo 45.2, a) RGAT:

Tendrá la consideración de mecanismo de planificación fiscal objeto de declaración todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación transfronterizo en el que concurren los requisitos que se señalan en la letra b) de este apartado.

A estos efectos, un mecanismo podrá incluir, en su caso, una serie de mecanismos y podrá estar constituido por más de una fase o parte.

No tendrán la consideración individualizada de mecanismo los pagos derivados de la formalización de mecanismos que deban ser objeto de declaración que no tengan una sustantividad propia que obligue a un tratamiento individualizado, sin perjuicio de su declaración como parte del contenido de este último mecanismo.

Todo ello remite a las “señas distintivas” citadas en el Anexo a la Directiva y que tenga carácter transfronterizo, es decir:

-Que no todos los participantes del mecanismo sean residentes fiscales en la misma jurisdicción.

-Que uno o más de los participantes del mecanismo sean simultáneamente residentes fiscales en más de una jurisdicción.

-Que uno o varios de los participantes del mecanismo ejerzan una actividad económica en otra jurisdicción fiscal a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente.

-Que uno o varios de los participantes en el mecanismo ejerzan una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción y el mecanismo constituya una parte o la totalidad de dicha actividad económica.

- Que dicho mecanismo tenga posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

En cuanto al ámbito material, está definido por la propia Directiva 2011/116/UE y se extiende a todos los impuestos salvo los excepcionados por la propia Directiva, esto es, básicamente, el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y los aranceles.

Las señas distintivas, además de lo previsto en el Anexo de la Directiva, son objeto de algunas especificidades en el RGAT.

Respecto del ámbito subjetivo, están obligados a la presentación los intermediarios y los obligados tributarios interesados.

Este último término, «obligado tributario interesado», se corresponde con el término «contribuyente interesado» de la Directiva 2011/116/UE del

Consejo, si bien se ha utilizado el primer término en lugar del segundo, por cuanto el concepto de «contribuyente interesado» de la Directiva desborda el concepto de «contribuyente» de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la medida en que existen señas distintivas, como las relativas al intercambio de información y titularidad real, que no exigen necesariamente la existencia de los elementos materiales de un tributo.

La norma, siguiendo los pasos de la Directiva, precisa como obligado principal a los intermediarios. No obstante, se especifica algún supuesto en que la declaración deberá ser presentada por el obligado tributario interesado, al excepcionar al intermediario de dicha presentación cuando en él concurra el deber de secreto profesional.

-El Art. 46 del RGAT, por su parte, se dedica al contenido y nacimiento de la declaración de determinados mecanismos de planificación fiscal.

El contenido de esa declaración, que tendrá un modelo fiscal a desarrollar, se establece en el apartado 1 del artículo y es el siguiente:

a) La identificación de los intermediarios y de los obligados tributarios interesados, incluido su nombre, fecha y lugar de nacimiento (en el caso de una persona física), residencia fiscal, domicilio, NIF y, en su caso, las personas o entidades que sean empresas asociadas al obligado tributario interesado.

b) Información pormenorizada sobre las señas distintivas concurrentes que figuran en el anexo IV de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, en los términos desarrollados en el artículo 47 de este Reglamento, que determinan la obligación de declaración del mecanismo. Así como, en su caso, el número de referencia asignado al mecanismo por la Administración tributaria ante la que se haya declarado por primera vez.

c) Un resumen del contenido del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información que incluirá los datos del mecanismo con transcendencia tributaria. Deberá constar una referencia a la denominación por la que se le conozca comúnmente, en su caso, y una descripción en términos abstractos de las actividades económicas o mecanismos pertinentes, que no dé lugar a la revelación de un secreto tecnológico, científico, industrial, comercial, profesional, organizativo o financiero, o a la de una información cuya revelación sea contraria al interés público.

d) La fecha en la que se ha realizado o se va a realizar la primera fase de la ejecución del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, así como la fecha de nacimiento de la obligación de información conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo.

e) Información pormenorizada de las disposiciones nacionales y extranjeras que constituyen la base del mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

f) Valor del efecto fiscal derivado del mecanismo transfronterizo sujeto a información. Tendrá la consideración de valor del efecto fiscal el resultado producido, en términos de deuda tributaria, del mecanismo declarado que deberá incluir, en su caso, el ahorro fiscal determinado de acuerdo con lo previsto en el artículo 47.2 de este Reglamento.

g) La determinación del Estado de residencia del obligado u obligados tributarios interesados que participen y de los intermediarios que intervengan en el mecanismo objeto de declaración, así como cualesquiera otros Estados miembros a los que pueda afectar el mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información.

h) La determinación de cualquier otra persona de un Estado miembro que pudiera verse afectada por dicho mecanismo transfronterizo

sujeto a comunicación de información, con indicación de los Estados miembros a los que está vinculada dicha persona.

Sin duda, el valor del “ahorro fiscal” derivado de este mecanismo resultará el más complicado de establecer y cuantificar.

El apartado 2, por su lado, informa de cuándo hay que comunicar el mecanismo transfronterizo.

-El artículo 47 del RGAT, como hemos indicado anteriormente, se centra en las “señas distintas” que constituyen el contenido del mecanismo transfronterizo de planificación fiscal agresiva y obligan a su comunicación, centradas en cuestiones como el beneficiario efectivo, el ahorro fiscal, la existencia de operaciones vinculadas, etc.

Además, se reconocen de forma expresa como criterios interpretativos de las señas distintivas específicas relativas al intercambio automático de información y la titularidad real, los principios emanados de las Normas tipo de comunicación obligatoria de información para abordar mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y estructuras extraterritoriales opacas y su comentario de la OCDE.

Por lo que concierne a las señas distintivas específicas sobre precios de transferencia, serán criterios interpretativos las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE.

-En otro orden de cosas, el artículo 48 del RGAT establece cuándo hay de actualizarse los mecanismos de información y cómo ha de declararse tal actualización.

-El artículo 49 del RGAT regula el caso de que el interesado, quien aplique estos mecanismos, su usuario, viene obligado a declararlos ante la Agencia Tributaria española, si los está utilizando en el territorio español.

-Por otro lado, cumpliendo la aludida finalidad informativa de estas nuevas obligaciones de información, se prevé en el artículo 49 bis del RGAT la publicación en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal más relevantes que hayan sido declarados y que tengan trascendencia tributaria en España, incluyendo, en su caso, la información relativa al régimen, calificación o clasificación tributaria que les corresponda.

Finalmente, cabe reseñar que la normativa de transposición se aplicará a partir de 1 de julio de 2020, sin perjuicio de que deben declararse todos los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal cuya primera fase de ejecución se haya realizado a partir de 25 de junio de 2018 conforme a las normas de aplicación temporal previstas en la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo.

IV. Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-1 (“Boletín Oficial del Estado” de 13).

La adopción de medidas económicas, pretendidamente “urgentes”, para hacer frente a los negativos efectos de la pandemia sigue su curso; ahora, se trata, en general, de rectificar (tardía e insuficientemente, a nuestro entender) el grave error económico de haber considerado este fenómeno sanitario como transitorio y como un simple problema de liquidez, cuando la simple persistencia en el tiempo de los confinamientos y las dificultades de movilidad están dañando irreversiblemente el tejido empresarial, por lo que se hacen necesarias medidas de apoyo directo y de otro tipo (caso de una profunda reforma de los institutos concursales) que, desgraciadamente, tampoco se incorporan con este Decreto-Ley.

En el terreno tributario, el Decreto-Ley adopta escasas disposiciones, salvo la que se cita con posterioridad, nuevamente, insuficiente. A destacar la ampliación a cuatro meses de los plazos de aplazamiento sin pago de intereses que se introduce para este aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias:

“Aplazamiento de deudas tributarias.

1. En el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado, a los efectos de los aplazamientos a los que se refiere el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se concederá el aplazamiento del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a todas aquellas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalice desde el día 1 de abril hasta el día 30 de abril de 2021, ambos inclusive, siempre que las solicitudes presentadas hasta esa fecha reúnan los requisitos a los que se refiere el artículo 82.2.a) de la citada ley.
2. Este aplazamiento será aplicable también a las deudas tributarias a las que hacen referencia las letras b), f) y g) del artículo 65.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
3. Será requisito necesario para la concesión del aplazamiento que el deudor sea una persona o entidad con volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2020.
4. Las condiciones del aplazamiento serán las siguientes:
 - a) El plazo será de seis meses.
 - b) No se devengarán intereses de demora durante los primeros cuatro meses del aplazamiento.”.

V. Acuerdo Internacional en materia de fiscalidad y protección de los intereses financieros entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en relación con Gibraltar, hecho ad referendum en Madrid y Londres el 4 de marzo de 2019 (“Boletín Oficial del Estado” de 13 de marzo de 2021).

3. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA Y EL PATRIMONIO FIRMADOS RECIENTEMENTE POR ESPAÑA.

I. Convenio entre el Reino de España y la República Popular China para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y prevenir la elusión y evasión fiscales y su Protocolo, hecho en Madrid el 28 de noviembre de 2018 (“Boletín Oficial del Estado” de 30 de marzo de 2021).

Continúa el proceso de modernización de la Red de Convenios para evitar la Doble Imposición en los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio firmados por España.

Ahora, se trata de sustituir al viejo Convenio firmado con China en 1990, adaptándolo, en particular, a las disposiciones anti-fraude fiscal derivadas de BEPS.

En este sentido, tanto la rúbrica como el Preámbulo del Convenio introducen la prevención y la lucha contra la elusión y la evasión fiscales como uno de los objetivos fundamentales del Convenio.

Esta lucha general contra la evasión y la elusión fiscales se ve reforzada por un artículo de propósito general, para evitar el mal uso del Convenio, así como el “treaty-shopping”, recogido expresamente en el artículo 24 del nuevo Convenio:

“Derecho a los beneficios del Convenio.

No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el instrumento jurídico u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes de este Convenio.”.

También se destaca la compatibilidad entre las normas anti-elusión fiscal domésticas con las propias disposiciones del Convenio, artículo 25.

El Convenio incluye una cláusula específica de intercambio de información, pero no de asistencia recaudatoria y tampoco integra cláusula de arbitraje.

4)DOCTRINA ADMINISTRATIVA DE INTERÉS RECIENTE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

A. NOTA SOBRE DIVERSAS CUESTIONES RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL JURÍDICA REGULADA EN EL ARTÍCULO 31 DEL TRLIS Y DE LA LIS.

El objeto de esta nota es poner de manifiesto criterios adoptados en el marco de la comprobación de la deducción para evitar la doble imposición internacional jurídica aplicada por los obligados

tributarios, que han sido confirmados en diversas instancias administrativas y judiciales.

Como es sabido, la norma de derecho positivo que regula esta materia está constituida por el artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y por el artículo 31 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

El artículo 31 de la LIS, en su redacción vigente, establece lo siguiente:

“Artículo 31. Dedución para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente.

1. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto. No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal.

Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

2. El importe del impuesto satisfecho en el extranjero se incluirá en la renta a los efectos previstos en el apartado anterior e,

igualmente, formará parte de la base imponible, aun cuando no fuese plenamente deducible.

Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

3. Cuando el contribuyente haya obtenido en el período impositivo varias rentas del extranjero, la deducción se realizará agrupando las procedentes de un mismo país salvo las rentas de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de éstos.

4. La determinación de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se realizará de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 del artículo 22 de esta Ley.

5. (Derogado)

6. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

7. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones por doble imposición aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.”

Esta nota solo se refiere a rentas obtenidas sin establecimiento permanente.

PRIMERO. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA DDII.

La aplicación correcta de la DDII exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Necesidad de acreditación del pago efectivo de la retención en el otro Estado. Atendiendo a lo establecido en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, corresponde al obligado tributario la justificación del pago efectivo en el Estado de la fuente, utilizando, a tal fin, los medios de prueba que entienda oportunos.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020 (rec. 6774/2008) ha fijado el siguiente criterio interpretativo (véase fundamento quinto): «la expresión “impuesto pagado”, presente en la cláusula que articula los mecanismos para evitar la doble imposición recogida en los convenios suscritos por España con otros Estados, en cuanto contempla la posible deducción de ese impuesto, ha de entenderse referida al impuesto efectivamente satisfecho y, por tanto, únicamente al pago como modo de extinción de la deuda tributaria y no a otros mecanismos que excluyan la efectiva tributación, como puede ser la concesión de un crédito fiscal por el mismo importe que el del tributo.»

2. La retención exigida en el otro Estado debe ser la que se derive del CDI suscrito con el mismo.

Solo puede ser objeto de deducción la retención en el Estado de la fuente que proceda legalmente según el Convenio de Doble Imposición (CDI, en adelante) suscrito con el Estado correspondiente (TRLIS art. 31.1.a), LIS art. 31.1.a))

3. “Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél.”

Es importante saber que, en muchas ocasiones, el Estado donde se obtiene la renta retiene por encima de las previsiones contenidas en el CDI, en cuyo caso, la sociedad debe exigir la devolución del exceso en dicho Estado, pero NUNCA se admitirá su deducción en el Impuesto sobre Sociedades en España.

Por tanto, debe atenderse a los siguientes extremos:

1º. Si la renta obtenida en dicho Estado puede ser objeto de retención, tomando en consideración el reparto de potestades entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia establecido en el CDI, así como la naturaleza de la renta. Así, es posible que la renta obtenida por la sociedad española sea un beneficio empresarial sin establecimiento permanente en el otro Estado, rentas que están excluidas de gravamen en los CDI suscritos y, sin embargo, el otro Estado retenga porque las considere canon, por ejemplo.

Por tanto, compete al obligado tributario la justificación de la naturaleza de la renta obtenida en el otro Estado. Si es beneficio empresarial, la Administración tributaria española no aceptará la retención, aunque haya sido efectivamente practicada.

A estos efectos, puede analizarse el Modelo de Convenio de DI de la OCDE (comentarios a los artículos) para la calificación de las rentas, en particular, en el caso de los cánones.

A este respecto, cabe aludir a la Resolución del TEAC de 21/03/2013 (RG 2234/2011), que deniega la DDII porque, de acuerdo con las disposiciones del CDI y la calificación de la renta,

no procede la retención en el Estado de la fuente. El fundamento de derecho cuarto resume el caso: “si bien el obligado tributario declaró las rentas percibidas según los términos previstos en el artículo 12 del CDI suscrito entre España y Méjico al considerar que la actividad desarrollada encajaba en el concepto de cánones, consideró posteriormente que el artículo aplicable no era el 12 sino el 14 del referido Convenio (...) A juicio de la Inspección, de haber tributado las rentas por el artículo 14 el impuesto exigido no se habría limitado al 10% sino que sería el resultante de aplicar la legislación interna mexicana, de manera que las rentas en cuestión habrían tributado al 25%, siendo por tanto el impuesto efectivamente satisfecho improcedente (...).”

Así las cosas, afirma el TEAC que “a efectos de poder aplicar el obligado tributario la DDII pretendida, se precisa en primer lugar la acreditación por parte del interesado de que las actividades ejercidas en Méjico son calificables como de “trabajos independientes” y que tributaron correctamente en Méjico por tal concepto, cosas ambas que en absoluto acredita. Ya que de calificarse las mismas como de empresariales (siendo el concepto de “actividad empresarial” menos específico que el de “trabajos independientes”) obtenidas sin establecimiento permanente (lo que se deduce de la no tributación de las mismas en el Estado de la fuente como de empresariales con establecimiento permanente) no resultaría aplicable ninguna deducción por doble imposición internacional (al no existir tributación en el Estado de la fuente) pues ello supondría una clara desimposición que, como es lógico, de ningún modo puede admitirse. (...) Así pues, de acuerdo con lo anterior, podemos concluir que no procede la aplicación de la deducción por doble imposición internacional pretendida por el obligado tributario en su declaración puesto que, tal y como el propio artículo 31 del

TRLIS determina, para poder aplicar la referida deducción se requiere la acreditación por el contribuyente de que la renta en cuestión fue correctamente gravada en el extranjero, circunstancia que no se da en el caso que nos ocupa, por lo que no cabe sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.”

El fundamento de derecho quinto aborda un supuesto en que se habían percibido rentas de una entidad alemana que fueron objeto de retención en origen al tipo del 5% según los términos previstos en el artículo 12 del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Alemania, si bien, a juicio de la Inspección las referidas rentas no tenían la consideración de cánones, de manera que la entidad no debería haber pagado impuesto alguno en el país de la fuente sino que, conforme con el artículo 7 del CDI suscrito con Alemania, dichas debieron tributar en España.

El TEAC analiza los contratos suscritos por las partes y confirma que “al haber tributado incorrectamente en Alemania las rentas obtenidas por el obligado tributario, en caso de que el impuesto del 5% hubiera sido efectivamente satisfecho por el contribuyente estaríamos ante un ingreso indebido cuya devolución debería solicitarse por X, S.A. al referido Estado, no procediendo la aplicación de la deducción por doble imposición internacional pretendida por el ahora reclamante en su declaración puesto que, tal y como el propio artículo 31 del TRLIS determina, para poder aplicar la referida deducción se requiere la acreditación por el contribuyente de que la renta en cuestión fue correctamente gravada en el extranjero, circunstancia que no se da en el caso que nos ocupa, por lo que no cabe sino desestimar las pretensiones actoras al respecto debiendo tributar las referidas rentas íntegramente en España.”

2º. Que el tipo de retención aplicado por el otro Estado es el contemplado en el CDI suscrito.

Para comprobar el tipo de retención que procede, debe analizarse el CDI suscrito con el otro Estado, tanto el artículo concreto aplicable a la renta obtenida, como las disposiciones contempladas en el PROTOCOLO, al final del CDI, ya que a veces estas disposiciones reducen el tipo de retención, lo suprimen para algún caso o contienen la cláusula de nación más favorecida (CNMF).

En este sentido se pronuncia la consulta DGT V1637-16 (de 14 de abril): “(...) El artículo 23 a) del Convenio resulta aplicable a este supuesto con el límite del 10% de importe bruto pagado. El exceso (si se le ha retenido un 15%) es una imposición no acorde con las disposiciones del Convenio, con la consecuencia de que no procede la aplicación del artículo 31 del TRLIS ni del artículo 31 de la LIS para eliminar la doble imposición internacional por ese exceso.”

Ejemplo: Una sociedad tiene un ingreso en Argentina de 1.000 que es calificado como canon. Argentina retiene un 17,5% (175). La sociedad aporta el justificante del ingreso en la Hacienda argentina por 175. DDII que como máximo podría ser objeto de deducción: 150, ya que el CDI con Argentina prevé 4 tipos (3, 5, 10 y 15), siendo el procedente en el presente caso el mayor, el 15% (suponemos que por la naturaleza del canon procede en este caso el 15%).

A estos efectos, puede consultarse la nota del Ministerio de Hacienda con los tipos de retención aplicables a cánones colgada en su página web (LÍMITES DE IMPOSICION SOBRE DIVIDENDOS, INTERESES Y CÁNONES RESULTANTES DE LOS CONVENIOS DE

DOBLE IMPOSICION SUSCRITOS POR ESPAÑA actualizada a 1/1/2018).

Es muy útil cuando haya cláusula de la nación más favorecida (a España se le deberá aplicar el tipo de retención más bajo que tenga el otro país en los CDI que ese otro Estado haya firmado con otros países) ya que, como es lógico, ese menor tipo no aparece en el CDI.

En apoyo de lo anterior, cabe citar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2019 (rec. 129/2015), referida a unas rentas obtenidas en Argentina a las que se aplicó en origen un tipo de retención superior al previsto en el CDI, cuyo fundamento de derecho séptimo se remite a lo ya señalado por el TEAC en los siguientes términos: «(...) “Pues bien, en este punto, este Tribunal Central no puede más que confirmar la actuación inspectora. Del expediente resulta, y no se opone a ello la interesada, que nos encontramos ante contratos “servicios de asistencia técnica” encuadrables en el artículo 12.2.C) de Convenio. (...) Por ello, el impuesto exigible según el convenio es del 10% y, consecuencia, ese es el importe máximo que según el artículo 31.1.a del TRLIS puede ser deducible. No cabe pretender corregir en España a través de la aplicación una deducción por doble imposición internacional no amparada por la norma el exceso de tributación que pueda haberse producido en Argentina, pretensión ésta que parece desprenderse de las alegaciones relativas a la imposibilidad de obtener la recuperación en Argentina de lo excesivamente retenido allí. Procede, por ello, la confirmación de la regularización practicada.”

Y la Sala, en este caso, acepta esas argumentaciones, pues existía Convenio y la actora parece pretender deducirse en España el exceso de tributación pagado en Argentina.»

4. Aplicación del límite de deducción. En el Impuesto sobre Sociedades se puede deducir la menor de dos cantidades (TRLIS art. 31.1.b), LIS art. 31.1.b)): -el impuesto efectivamente satisfecho en el otro Estado y -“El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español”.

Para calcular la cuota íntegra que correspondería pagar en España, debe tenerse en cuenta la RENTA NETA obtenida en el otro Estado (es decir, ingresos brutos obtenidos menos TODOS los gastos asociados, incluidos gastos directos e indirectos, en España o en el Estado de la fuente)¹.

Ver, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 14-6-2013 (rec. 1256/2011) y de la Audiencia Nacional de 26-12-2013, Rec. 109/2011.

Ejemplo: Una sociedad tiene un ingreso en Brasil de 1.000 que es calificado como canon. Brasil retiene un 15% (150). La sociedad aporta el justificante del ingreso en la Hacienda brasileña por 150. En España, la sociedad declara una BI de 200, ya que tiene gastos de 800. El tipo es el 30%. Cuota íntegra de 60.

La DDII será la menor de: a) Impuesto que correspondería pagar en Brasil: 250 (25% de 1.000). (*) b) Impuesto que correspondería pagar en España: 60. DDII CORRECTA: 60 (*)

En la Nota del Ministerio se señala que, en virtud de la cláusula de nación más favorecida prevista en el PROTOCOLO del CDI con

Brasil, procede el tipo de retención del 10% siempre y no el 15% (también contemplado en el CDI art. 12).

No obstante, a efectos de la deducción, se considera que en Brasil se ha satisfecho un impuesto del 25% (art. 23.2 CDI con Brasil). En consecuencia, deben tenerse en cuenta los gastos asociados a cada ingreso, directos o indirectos (administrativos) e incluso, según el caso, gastos financieros.

A este respecto, cabe mencionar la Resolución del TEAC de 8/10/2019 (RG 5548/2018), que aborda un supuesto en que la deducción se refiere a intereses percibidos de Brasil.

El obligado tributario había obtenido financiación de otra entidad del grupo y, con los fondos así obtenidos, prestaba financiación a sociedades del grupo. Se confirma que para determinar el impuesto que correspondería pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en nuestro territorio deben computarse tanto los ingresos por los intereses percibidos como los gastos relacionados con los mismos (gastos financieros, servicio exteriores y diferencias de cambio).

5. El impuesto soportado en el otro Estado no es gasto deducible para la determinación de la base imponible.

Si se ha contabilizado el impuesto soportado en el otro Estado como gasto, debe realizarse un ajuste positivo al resultado contable por idéntico importe, aunque no se admita íntegramente la deducción de dicho impuesto en la cuota (TRLIS art. 31.2, LIS art. 31.2).

La reducción de rentas por cesión de intangibles debe tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra (art. 23.3 TRLIS y 23.4 LIS).

A partir de 2015, la LIS art. 31.2 sí admite la consideración como gasto deducible de la parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero (DGT V3960-16).

Ahora bien, esta deducibilidad como gasto sólo afectará al impuesto que no pueda ser objeto de deducción en cuota por exceder el límite (punto 3 anterior).

El impuesto soportado que no se corresponda con las previsiones del CDI (punto 2 anterior) no puede tener, en ningún caso, la consideración ni de gasto en base imponible ni de deducción en cuota (DGT V1637-16).

SEGUNDO. OTRA JURISPRUDENCIA APLICABLE

Además de la doctrina y jurisprudencia anteriormente citada, cabe hacer referencia a la sentencia de la Audiencia Nacional recaída el 24 de septiembre de 2020 (rec. 288/2017), referida a la Resolución del TEAC de 12/01/2017 (RG 5865-13), que ha confirmado la interpretación de los requisitos señalados anteriormente para la aplicación de la deducción examinada, con base en los siguientes motivos (véanse fundamentos de derecho cuarto y quinto):

- Porque de acuerdo con las disposiciones del CDI y la calificación de la renta, no procede la retención en el Estado de la fuente (apartado 2.1º precedente).
- Porque de acuerdo con las disposiciones del CDI y la calificación de la renta, procede un tipo de retención inferior al aplicado por el Estado de la fuente (apartado 2.2º precedente).

- Aplicación del límite. La sociedad no prueba que la renta obtenida en el extranjero sea positiva (apartado 3 precedente).

No obstante, cabe precisar que la Sala ha estimado un motivo de impugnación, referido al requisito 4 antes enunciado, pronunciándose en el siguiente sentido (el subrayado es nuestro):

“(…) En efecto, en el caso de autos la recurrente ha realizado un ajuste positivo en su base imponible, de forma que ha incrementado ésta en el importe del impuesto abonado en el extranjero; a la hora de aplicar la deducción su cuantía 0; lo que de facto implica que el impuesto abonado en el extranjero no será objeto de deducción. Es decir, la recurrente por la renta obtenida en el país de la fuente ha pagado el correspondiente impuesto y la recurrente, por la misma renta bruta pagará el impuesto en España. Este resultado, en el caso de autos, no parece conforme con la finalidad última de la regulación –la interpretación teleológica es calificada como la regla aurea de la interpretación-. Por esto resulta razonable que la recurrente, en un caso como el de autos, en el que no cabe deducción alguna pueda realizar el ajuste pretendido y suprimir el ajuste positivo correspondiente al impuesto extranjero que hubo de integrar en la base imponible. (...)”

No habiendo jurisprudencia del TS sobre esta última cuestión, la Agencia Tributaria entiende que los impuestos satisfechos en origen que no puedan ser objeto de deducción en cuota, no constituyen tampoco gasto deducible hasta 2014 y, a partir de 2015, pueden ser gasto deducible, solo en los términos previstos en la LIS art. 31.2 (cuando se correspondan con la realización de actividades económicas en el extranjero).

Madrid, a 25 de febrero de 2021

II.ACTUALIZACIÓN. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. PAGOS FRACCIONADOS EJERCICIO 2021.

Aclaración sobre la vigencia de la opción extraordinaria de la modalidad del artículo 40.3 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades

Se ha incorporado una pregunta frecuente en el apartado sobre Medidas tributarias COVID-19 en la que se aclara que, para los periodos impositivos iniciados a partir de 2021, los contribuyentes que hubieran optado el año pasado por la modalidad del art. 40.3 LIS, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 del Real Decreto-Ley 15/2020, necesitarán la presentación en el mes de febrero de 2021 del modelo censal 036, si pretenden continuar con dicha opción.

Si de acuerdo con el artículo 9 del Real Decreto-ley 15/2020 opté por efectuar los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2020, por la modalidad del artículo 40.3 de la LIS ¿Dicha opción me vincula para efectuar los pagos fraccionados del ejercicio 2021 por esta modalidad?

El Real Decreto-ley 15/2020 permitió con carácter excepcional, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2020, que los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades pudieran ejercer la opción de realizar los pagos fraccionados sobre la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses mediante la presentación, en el plazo ampliado a que se refiere el artículo único del Real Decreto-ley 15/2020 (hasta el 20 de mayo de 2020), del primer pago fraccionado en caso de que su volumen de operaciones no fuera superior a 600.000 euros en el año 2019 o bien mediante la presentación del segundo pago

fraccionado en caso de que su volumen de operaciones fuera superior a 600.000 euros en el año 2019 pero su importe neto de la cifra de negocios no hubiera superado la cantidad de 6.000.000 de euros durante los 12 meses anteriores.

El contribuyente que ejercitó la opción con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior quedó vinculado a esta modalidad de pago fraccionado respecto de los pagos correspondientes al mismo periodo impositivo **y sólo para dicho periodo**.

Por lo tanto, y de acuerdo con lo anterior para los periodos impositivos iniciados a partir de 2021 los contribuyentes que hubieran optado el año pasado por dicha modalidad del art. 40.3 LIS **necesitarán la presentación en el mes de febrero de 2021 del modelo censal 036** si pretenden seguir con la opción del apartado 3 del artículo 40 del LIS.

OTRAS MODIFICACIONES NORMATIVAS DE INTERÉS.

- I. Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas (“Boletín Oficial del Estado” de 10).

Nuevamente, el retraso en la trasposición de las disposiciones típicas del Derecho de la armonización fiscal en la Unión Europea (en adelante, UE): las Directivas y, por efectos de ese incumplimiento con el Derecho Europeo, la posibilidad de ser objeto de infracción y sanción por parte de las autoridades europeas, fuerzan a la aplicación en el Derecho Tributario de la fuente jurídica más inapropiada: el Decreto-Ley, inapropiada y de dudosa constitucionalidad, tanto porque el Decreto-Ley no pueden afectar a los “...derechos y libertades del Título I de la Constitución...” (restricción que plantea, inmediatamente, la compleja relación entre el Decreto-Ley y los principios del sistema tributario español, regulados en el artículo 31.1

de la Constitución Española; en adelante, CE), artículo 86.1 de la CE; como por el hecho de que el principio de legalidad tiene en el campo tributario una extensión relativa muy amplia, tal y como señala el artículo 8 de la norma básica del Ordenamiento Tributario, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

En ese sentido, se indica en el apartado III, párrafos tercero y cuarto, de la Exposición de Motivos del Decreto-Ley:

Es por ello que este real decreto-ley tiene por objeto la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, en la redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, a las asimetrías híbridas, cuyo plazo de transposición expiró el 31 de diciembre de 2019, y respecto de la que la Comisión Europea, con fecha 30 de octubre de 2020, ha dirigido al Reino de España un dictamen motivado.

La gravedad de las posibles sanciones económicas derivadas de la falta de incorporación al ordenamiento jurídico español de la citada Directiva y la evidencia de que su tramitación como ley por el procedimiento ordinario conllevaría unos plazos en los que se produciría la interposición de un recurso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por parte de la Comisión Europea, hace imprescindible acudir a la aprobación de un real decreto-ley para proceder a su transposición urgente.

Pues bien, nos enfrentamos ante una disposición compleja que pretende trasponer la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, fue objeto de modificación por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

Las disposiciones para neutralizar las asimetrías híbridas que contiene la citada Directiva son coherentes con las normas recomendadas en el informe de la Acción 2, «Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos», del proyecto contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios («BEPS» por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

El concepto de “híbrido” es típico de los mecanismos de lucha contra la planificación fiscal agresiva y puede definirse como aquel instrumento, institución u operación que, debido a la diversidad de normativas jurídicas entre naciones, puede calificarse de una manera u otra, según la ley del Estado donde se utilice tal instrumento; esa diferente calificación jurídica permite prácticas de arbitraje tributario entre los Estados, llevando a que se aproveche la diferencia de calificación (por ejemplo, en una jurisdicción fiscal el rendimiento de un instrumento financiero se define como rendimiento del capital mobiliario fijo y en otra como rendimiento del capital mobiliario variable) que suponen una desimposición.

Estos “híbridos” pueden ser directos si se dan entre dos países pero también pueden afectar si se aprovecha la globalización para utilizarlos con la intervención de terceros Estados.

La diversidad de los híbridos es creciente, así, pueden darse en productos financieros, en la naturaleza de las personas jurídicas (en una de las naciones afectadas, un ente se considera persona jurídica, mas en otra se califica como entidad transparente o entidad en atribución de rentas), en la determinación de la existencia o no de un establecimiento permanente, etc.

Estas situaciones conllevan o una exención de impuestos total o la aplicación de beneficios fiscales duplicada o como resume la Exposición de Motivos de la citada Directiva:

«(...) deben tratar situaciones de asimetría derivadas de dobles deducciones, de conflictos en la calificación de los instrumentos financieros, pagos y entidades, o de la atribución de pagos. Dado que las asimetrías híbridas podrían dar lugar a una doble deducción o a una deducción sin inclusión, es necesario establecer normas en virtud de las cuales el Estado miembro implicado deniegue la deducción de un pago, unos gastos o unas pérdidas, u obligue al contribuyente a incluir el pago en su renta imponible, según sea adecuado (...).».

La complejidad de la materia es evidente e instrumentar medidas para evitar esa reducción ilegal de impuestos mediante el uso de “híbridos” internacionales no es nada fácil, de ahí, las dificultades de comprensión que la norma conlleva.

En general, se trata de que las operaciones o instituciones tributen de manera efectiva, sin que logren un doble beneficio fiscal; para ello, como la propia Exposición de Motivos del Decreto-Ley, II, párrafos tercero y cuarto, señala, en principio, se utiliza:

...una «norma primaria», entendida como la solución que se considera apropiada para anular los efectos fiscales de la asimetría híbrida, y una «norma secundaria» que será aplicable cuando no se haya aplicado la primera, ya sea porque exista discrepancia en la transposición y aplicación de la Directiva aunque todos los Estados miembros hayan actuado de conformidad con ella o porque en la asimetría híbrida participe un tercer país o territorio que no tenga preceptos para neutralizar los efectos de tales asimetrías.

Los preceptos sobre asimetrías híbridas serán aplicables cuando entre las partes que intervienen en la operación medie una relación de asociación, se ejerza influencia significativa o se actúe conjuntamente respecto de los derechos de voto o propiedad del capital, así como cuando la asimetría tenga lugar en el marco de un mecanismo estructurado. A estos exclusivos

efectos, la referencia a personas y entidades vinculadas deberá entenderse hecha no solo a los supuestos de vinculación regulados en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, sino también al resto de los supuestos señalados en la Directiva que no están incluidos en dichos textos legales y que se incorporan mediante este texto normativo...

Para lograr este efecto, se modifican, en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), los artículos 15 de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del IS (en adelante, LIS).

La Exposición de Motivos del Decreto-Ley va, seguidamente, exponiendo los diferentes tipos de “asimetrías híbridas” que pueden darse y cómo se ha introducido una norma defensiva, en nuestro IS, para hacer frente al efecto de desimposición que tal asimetría conlleva.

Dado que nos encontramos ante un supuesto de fiscalidad internacional, medidas similares han de adoptarse en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Como hemos señalado, desde la Acción 2 de BEPS, se admite la existencia de varios tipos de híbridos y para cada una de estas modalidades, el Decreto-Ley prevé una disposición reactiva:

- a) **La asimetría de instrumento financiero híbrido**, a que se refiere la letra a) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, genera una asimetría en resultados tipo «deducción sin inclusión», consistente en la deducción de un gasto en el país del ordenante del pago sin la correspondiente tributación, en un plazo razonable, del ingreso correlativo en el país del

beneficiario o inversor, como consecuencia de diferencias en la calificación del instrumento o del gasto.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 9.2 de la citada Directiva la neutralización de dicha asimetría, en el artículo 15 bis.1, tiene como **regla primaria** la no deducción del gasto en el Impuesto sobre Sociedades del contribuyente residente en territorio español, cuando España sea el país del ordenante, y como **regla secundaria** la inclusión del ingreso en la base imponible de dicho Impuesto sin que proceda su exención, cuando España sea el país del beneficiario o inversor y la deducción del gasto se haya permitido en el país del ordenante, precepto este último regulado en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

- b) **Las entidades híbridas** son definidas en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, como «toda entidad o mecanismo que sean considerados entidades imponibles en virtud de la legislación de una jurisdicción y cuyas rentas o gastos se consideren rentas o gastos de otro u otros sujetos en virtud de la legislación de otra jurisdicción».

En el caso de las entidades híbridas a que se refiere la letra e) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en la legislación del país o territorio en el que está establecida o registrada la entidad y en la del país del inversor de dicha entidad, dan lugar a una asimetría en resultados del tipo «deducción sin inclusión», se aplicará, igualmente, como **regla primaria** la no deducción del gasto en el Impuesto sobre Sociedades del contribuyente residente en territorio español, cuando España sea el país del ordenante –a estos efectos, el país en el que se considere realizado dicho pago– y, como **regla secundaria**, la

inclusión del ingreso en la base imponible del citado contribuyente cuando España sea el país del beneficiario o inversor –a estos efectos, el país en el que se recibe o se considera recibido dicho pago– y el país del ordenante haya permitido la deducibilidad del gasto.

- c) La misma regla primaria se aplicará en **las asimetrías de establecimientos permanentes híbridos** que den lugar a un resultado de deducción sin inclusión, esto es, aquellas a que se refieren las letras c) y d) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016.

En estos casos, en el artículo 15 bis.5, letras a) y b), se establece como **regla primaria** la no consideración como gasto fiscalmente deducible del pago realizado por el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, **no siendo objeto de transposición la regla secundaria** en uso de la facultad antes referida.

En cuanto a la asimetría de establecimiento permanente referida en la letra f) del primer párrafo del artículo 2.9 de la citada Directiva, la **regla primaria** regulada en el artículo 15 bis.5, letra c), que se establece no permite la deducibilidad del gasto estimado en la medida en que no se compense con un ingreso del establecimiento permanente que genere renta de doble inclusión, con un plazo de tres años para deducir la parte pendiente siempre que se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.

- d) La **asimetría de establecimiento permanente no computado** a que se refiere el artículo 9.5 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, se define como aquella en la que existe un establecimiento permanente con arreglo a la legislación del país de la casa central pero no existe tal

establecimiento permanente con arreglo a la legislación del otro país o territorio.

Esta situación genera una asimetría de «doble no inclusión» en la medida en que las rentas del mencionado establecimiento permanente no estén sujetas a tributación en ninguno de los dos países. En relación con esta asimetría híbrida se incorpora en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 15 bis.6 para dar cumplimiento al mandato de la mencionada Directiva.

e) Cuando la **asimetría en resultados sea del tipo «doble deducción»**, referida en la letra g) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, consistente en que el mismo gasto tiene la consideración de fiscalmente deducible en dos países o territorios, en virtud de lo dispuesto en el artículo 9.1 de dicha Directiva, se deniega, como **regla primaria**, la deducción del gasto en el Impuesto sobre Sociedades cuando España es el país del inversor y, **como regla secundaria**, se deniega la deducibilidad de tal gasto en el contribuyente que lo haya efectuado cuando España sea el país del ordenante y el país o territorio del inversor no haya negado tal deducción, tal y como se establece en el artículo 15 bis.4 y 15 bis.5, letra d).

De acuerdo con lo señalado en la mencionada Directiva, el país del ordenante es en el que se ha originado el pago, se ha generado el gasto o la pérdida o, cuando se trate de pagos realizados por una entidad híbrida o por un establecimiento permanente, el país o territorio en el que estos estén situados, siendo el país del inversor el otro país o territorio.

- f) La regla establecida para **las asimetrías importadas** reguladas en el artículo 9.3 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, dispone que deberá denegarse la «deducción por un pago realizado por un contribuyente cuando dicho pago financie, directa o indirectamente, gastos deducibles que den lugar a una asimetría híbrida mediante una transacción o una serie de transacciones realizadas entre empresas asociadas o acordadas en el marco de un mecanismo estructurado, excepto cuando una de las jurisdicciones afectadas por las transacciones o series de transacciones haya realizado un ajuste equivalente respecto de dicha asimetría híbrida».

En estos casos, la asimetría híbrida no tiene lugar en el territorio de aplicación del Impuesto sobre Sociedades, sino en terceros países o territorios que no aplican reglas para evitar las asimetrías híbridas como las reguladas en dicha Directiva, si bien, mediante un gasto que tiene la consideración de fiscalmente deducible en un contribuyente de dicho Impuesto, se financia alguna de las asimetrías a que se refiere la precitada Directiva (UE) 2016/1164.

La norma dictada en transposición del precepto citado, artículo 15 bis.7, niega la deducibilidad del mencionado gasto en el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

- g) Otra de las asimetrías reguladas es la denominada «**asimetría relacionada con la residencia fiscal**» para la que el artículo 9 ter de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, diferencia si tiene lugar con terceros países o entre Estados miembros con convenio para evitar la doble imposición.

En el primer caso, en virtud de lo dispuesto en dicho artículo, se niega la deducibilidad del gasto en el contribuyente del Impuesto sobre Sociedades si tal deducibilidad es permitida en el otro país compensándose con ingresos que no generen renta de doble inclusión y, en el segundo caso, el gasto solo será deducible en el Impuesto sobre Sociedades si, de acuerdo con dicho convenio para evitar la doble imposición, el contribuyente es residente fiscal en territorio español.

Esta asimetría se regula en el artículo 15 bis.10. de la LIS.

h) En relación con **las asimetrías de transferencias híbridas generadas por una doble utilización de retenciones**, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone de preceptos que impiden una parte de los efectos de dichas asimetrías por lo que solo resulta necesario transponer en el artículo 15 bis.8 el precepto regulado en el artículo 9.6 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, en lo atinente a las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, lo que se lleva a cabo en conexión con la recomendación contenida en el considerando 23 de la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017.

Por último, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se ha optado por regular expresamente en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, las especialidades para las asimetrías híbridas referidas en las letras c), f), g) y d) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, siguiendo el orden en que se regulan en el nuevo apartado 6 que se añade al artículo 18 del citado texto refundido. En todo lo no dispuesto en dicho texto refundido se deberá estar, tanto para dichas letras como

para otros supuestos de asimetrías híbridas que afecten al Impuesto, a lo dispuesto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en virtud de la remisión que se hace a dicha ley en el primer apartado del artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Para resolver este complicado juego de propósitos, se incorpora un nuevo artículo, el 15 bis, a la precitada LIS, el cual dice como sigue:

«Artículo 15 bis. Asimetrías híbridas. 1. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas del gasto o de la operación, no generen un ingreso, generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distinta de una deducción para evitar la doble imposición jurídica. En caso de que el ingreso se genere en un período impositivo que se inicie dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se haya devengado el gasto para el contribuyente, dicho gasto será fiscalmente deducible en el período impositivo en el que el mencionado ingreso se integre en la base imponible del beneficiario. 2. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente del contribuyente en cve: BOE-A-2021-3697 Verificable en <https://www.boe.es> BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO Núm. 59 Miércoles 10 de marzo de 2021 Sec. I. Pág. 27580 dicho país o territorio, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. El importe de los gastos no deducidos por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior podrá deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en

la medida en que se compense con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión. Se integrará en la base imponible el importe correspondiente a las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una diferente calificación fiscal de estas, haya tenido la consideración de gasto fiscalmente deducible en ese otro país o territorio, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. El importe integrado en la base imponible por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior podrá minorarse de la base imponible de los períodos impositivos que concluyan dentro de los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se integró el ingreso, en la medida en que tal gasto se compense en el otro país o territorio con ingresos de la persona o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión. 3. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente de estas en dicho país o territorio y en el de su partícipe o inversor, no generen un ingreso. Lo dispuesto en el párrafo anterior también será de aplicación cuando la relación de vinculación exista, exclusivamente, entre el contribuyente y el mencionado partícipe o inversor. 4. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas con o por personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio que, como consecuencia de la diferente calificación fiscal de estas, sean, asimismo, gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades vinculadas, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Los importes no deducidos conforme a lo establecido en el párrafo anterior podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos de la persona o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.

No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a operaciones realizadas por el contribuyente cuando tengan, asimismo, la consideración de fiscalmente deducibles en el país o territorio de una persona o entidad vinculada como consecuencia de una diferente calificación fiscal del contribuyente, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión. Los importes no deducidos conforme a lo establecido en el párrafo anterior podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del contribuyente que generen renta de doble inclusión.

5. No serán fiscalmente deducibles:

a) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una entidad vinculada, o con una entidad vinculada que tenga establecimientos permanentes, cuando como consecuencia de una diferencia fiscal en su atribución entre el establecimiento permanente y su casa central, o entre dos o más establecimientos permanentes, no generen un ingreso.

b) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente o de una persona o entidad vinculada cve: BOE-A-2021-3697 Verificable en <https://www.boe.es> BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO Núm. 59 Miércoles 10 de marzo de 2021 Sec. I. Pág. 27581 que, como consecuencia de que dicho establecimiento no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generen un ingreso.

c) Los gastos estimados en operaciones internas realizadas con un establecimiento permanente del contribuyente, en aquellos supuestos en que así estén reconocidos en un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación, cuando, debido a la legislación del país o territorio del establecimiento permanente, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión. El importe de los gastos no deducidos por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior

podrá deducirse en los períodos impositivos que concluyan dentro de los tres años siguientes, en la medida en que se integren en la base imponible del contribuyente con ingresos del establecimiento permanente que generen renta de doble inclusión. d) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con o por un establecimiento permanente del contribuyente que sean, asimismo, fiscalmente deducibles en dicho establecimiento permanente o en una entidad vinculada con él, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión. Los importes no deducidos conforme a lo establecido en el párrafo anterior podrán ser deducidos en los períodos impositivos que concluyan en los tres años siguientes a la conclusión del período impositivo en el que se devengaron tales gastos, en la medida en que se compensen con ingresos del establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta doble inclusión. 6. No resultará de aplicación lo previsto en el artículo 22 de esta ley en el caso de rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente que no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación. 7. No serán fiscalmente deducibles los gastos correspondientes a una transacción o serie de transacciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio, cuando financien, directa o indirectamente, gastos deducibles realizados en el marco de operaciones que generen los efectos derivados de las asimetrías híbridas a que se refieren los apartados anteriores de este artículo, excepto cuando uno de los países o territorios afectados haya realizado un ajuste para evitar la deducción del gasto o someter el ingreso a tributación, en los términos expuestos en dichos apartados. 8. Será deducible en la cuota íntegra de este Impuesto el importe de la retención practicada a cuenta del mismo en la proporción que se corresponda con la renta integrada en la base imponible obtenida en una transferencia híbrida realizada con una persona o entidad vinculada no residente en territorio español. A estos efectos, se considera como transferencia híbrida

cualquier operación relativa a la transferencia de un instrumento financiero cuando el rendimiento subyacente del instrumento financiero transferido se considere, a efectos fiscales, como obtenido simultáneamente por más de una de las partes que intervienen en la operación. 9. Lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo se aplicará, asimismo, cuando las operaciones a que se refieren, con independencia de que se realicen entre personas o entidades vinculadas o no, tengan lugar en el marco de un mecanismo estructurado. A estos efectos, se considera mecanismo estructurado todo acuerdo, negocio jurídico, esquema u operación en el que la ventaja fiscal derivada de las asimetrías híbridas a que se refieren dichos apartados en los términos en ellos señalados, esté cuantificada o considerada en sus condiciones o contraprestaciones o bien que haya sido diseñado para producir los resultados de tales asimetrías, excepto que el contribuyente o una persona o entidad vinculada con él no hubiera podido conocerlos razonablemente y no compartiera la ventaja fiscal indicada. cve: BOE-A-2021-3697 Verificable en <https://www.boe.es> BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO Núm. 59 Miércoles 10 de marzo de 2021 Sec. I. Pág. 27582 10. No serán fiscalmente deducibles los gastos o pérdidas que resulten fiscalmente deducibles en otro país o territorio en el que el contribuyente sea, asimismo, residente fiscal, en la parte que se compense con ingresos que no generen renta de doble inclusión. En el caso de que dicho gasto se compense en el otro país o territorio en un período impositivo posterior al de la deducción del gasto o pérdida en el contribuyente, éste deberá integrar en su base imponible el importe correspondiente a la referida compensación en el período impositivo en que esta se produzca. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el otro país sea un Estado miembro de la Unión Europea con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional en virtud del cual el contribuyente sea considerado residente fiscal en territorio español. 11. A efectos de lo dispuesto en este artículo, se

considera que un ingreso genera renta de doble inclusión cuando esté sometido a tributación con arreglo a esta ley y a la legislación del otro país o territorio. 12. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, la referencia a personas o entidades vinculadas comprenderá: a) Las personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 de esta ley. b) Una entidad que ostente, directa o indirectamente, una participación de, al menos, un 25 por ciento en los derechos de voto del contribuyente o tenga derecho a percibir, al menos, un 25 por ciento de los beneficios del mismo, o en la que el contribuyente ostente dichas participaciones o derechos. c) La persona o entidad sobre la que el contribuyente actúe conjuntamente con otra persona o entidad respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital de aquélla, o la persona o entidad que actúe conjuntamente con otra respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital del contribuyente. A estos efectos, el contribuyente o, en el segundo supuesto, la persona o entidad, será tratado como el titular de una participación en relación con todos los derechos de voto o la propiedad del capital de la entidad o del contribuyente, respectivamente, que sean propiedad de la otra persona o entidad. d) Una entidad en cuya gestión el contribuyente tenga una influencia significativa o una entidad que tenga una influencia significativa en la gestión del contribuyente. A estos efectos, se considera que existe influencia significativa cuando se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de otra entidad, sin llegar a tener el control ni el control conjunto de la misma. 13. No resultará de aplicación lo previsto en los apartados anteriores cuando la asimetría híbrida se deba a que el beneficiario esté exento del Impuesto, se produzca en el marco de una operación o transacción que se base en un instrumento o contrato financiero sujeto a un régimen tributario especial, ni cuando la diferencia en el valor imputado se deba a diferencias de valoración, incluidas las derivadas de la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas.»

La norma tiene efectos retroactivos, pues se aplica a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

5. JURISPRUDENCIA RECIENTE RELATIVA AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

-STS de 18 de julio de 2019. Recurso de casación. La aplicación de los beneficios fiscales para las entidades de reducida dimensión en el IS no está condicionada a la realización de una actividad económica por parte del sujeto pasivo.

-STS de 11/03/2020, recurso de casación 6299/2017. El régimen de entidades de reducida dimensión se aplica con independencia de que las entidades realicen o no explotaciones económicas.

--RTEAC. Unificación de criterio, 16/01/2020. La aplicación de lo dispuesto en la Disposición Adicional Duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, RDL 4/2004, de 5 de marzo, requiere el efectivo mantenimiento o incremento de la plantilla media, de acuerdo a lo regulado en dicho precepto, con independencia de las causas o razones que hayan determinado su incumplimiento por parte del contribuyente.

-RTEAC de 18 de junio de 2020, RG 1059-2017. La responsabilidad solidaria de las entidades que forman una UTE, por no haber realizado el pago de sus deudas tributarias en retenciones y pagos a cuenta, se regula subsidiariamente por las reglas del art. 42 LGT y el procedimiento general de declaración de responsabilidad.

-RTEAC de 17 de julio de 2020, RG 3156/2019. Establece el criterio sobre la deducibilidad en el IS de las cantidades satisfechas por una sociedad a

sus administradores mercantiles, cuando estos desarrollan funciones de dirección o gerencia, desde el 1 de enero de 2015.

El criterio es el siguiente:

"Si bien según el artículo 15 e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio 2015 (Ley 27/2014) no se entenderán comprendidas entre las liberalidades las retribuciones de los administradores en el desempeño de funciones de alta dirección, por lo que no cabe negar la deducibilidad de tales gastos en atención a lo dispuesto en esta letra e), ello necesariamente ha de integrarse con la **no deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto, recogida expresamente por la Ley 27/2014 en la letra f) de su art. 15**. De forma que **no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones, requisitos que, en lo que se refiere a la constancia estatutaria prevista en el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, según la redacción llevada al efecto por la Ley 31/2014, la sentencia de la Sala Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (rec. casación número 3574/2017) concreta que esta exigencia resulta aplicable, no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución.**"

La Resolución se pronuncia sobre esta cuestión en los Fundamentos de Derecho Quinto a Décimo. Del contenido de la Resolución cabe destacar:

1º.- Según la **teoría del vínculo** las actividades o funciones de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de una relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, quedan subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad (STS Sala Cuarta de 26 de diciembre de 2007, rec. casación número 1652/2006, y STS de la Sala Primera de 18 de junio de 2013, rec. casación número 365/2011). Esta teoría ha dejado siempre fuera los servicios que los administradores mercantiles puedan prestar a una sociedad como trabajadores de la

misma con funciones ordinarias o en el marco de una actividad profesional.

2º.- La redacción del **artículo 15 e)** de la Ley 27/2014 excluye que sean liberalidades lo pagado a los administradores en dos supuestos: (I) por el desempeño de funciones de alta dirección, y (II) por el desempeño de otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. El TEAC entiende que este segundo supuesto sólo se predica para el desempeño de otras funciones y no para el desempeño de funciones de alta dirección. Este segundo supuesto no constituye una novedad pues se ha venido admitiendo la deducibilidad fiscal de lo que una sociedad pudiera pagarle a uno de sus administradores o consejeros si prestaba unos servicios como trabajador con funciones ordinarias.

Que el precepto **excluya del concepto de liberalidad lo pagado por el desempeño de funciones de alta dirección** no significa que la norma atribuya a las mismas el carácter de deducibles en todo caso y sin ninguna otra consideración. El TEAC entiende que el precepto sólo dice lo que dice: que no se entenderán comprendidas entre las liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, y, con ello, que no cabe negar la deducibilidad de tales gastos en atención a lo dispuesto en la letra e). Pero ello, ha de **integrarse con que la normativa fiscal jamás ha permitido la deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico** en su conjunto. La propia Ley 27/2014 ha venido a recoger expresamente este extremo en la **letra f) del artículo 15.**

3º.- La **STS, Sala de lo Civil, de 26 de febrero de 2018** (rec. casación número 3574/2017), ha rechazado la interpretación de que las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos está regulada autónomamente en el artículo 249 del TRLSC en la redacción dada por la Ley 31/2014. La relación entre los artículos 217 y 249 del TRLSC no es de carácter alternativo, sino acumulativo, por lo que la **retribución de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos está sometido al principio de reserva estatutaria** y a la intervención de la Junta.

4º.- Son frecuentes las reflexiones jurisprudenciales de que estas normas mercantiles buscan la protección de los socios, sobre todo minoritarios para que no puedan verse perjudicados por unos administradores que pudieran auto retribuirse de una manera exorbitante y abusiva. Basándose en este argumento, en los casos de sociedades con **socio único** es frecuente la alegación de que, la contravención de esta exigencia mercantil pasa de ser una irregularidad sustantiva a ser una mera irregularidad formal puesto que el socio conoce y consiente las retribuciones. El TEAC señala que tal argumento no puede admitirse. El **TRLSC no hace reserva alguna** de que lo que dispone el artículo 217.1 no deba aplicarse en el caso de sociedades con socio único. Por otro lado, una sociedad con socio único no debe tener especiales dificultades mercantiles para modificar sus Estatutos Sociales, acabando de esta forma con la problemática.

5º.- Otro argumento frecuente que tampoco puede ser admitido es que al no admitirse la deducibilidad se produce una **sobreimposición**, pues las rentas tributan en el IS, al no admitirse la deducibilidad, y en el IRPF, al ser rentas para sus perceptores. Este argumento ha sido **rechazado por el TS** (STS 26/09/2013, rec. casación número 4808/2011; STS 09/02/2012, rec. casación número 2210/2010). A lo anterior se une que el **sistema tributario español admite** con naturalidad que una misma renta pueda tributar en el IS y en el IRPF, como cuando una sociedad obtiene un beneficio que tributa en el IS, y cuando dicho beneficio se distribuye los dividendos tributan en el IRPF.

6º.- En relación con las **sociedades cotizadas**, la Ley 31/2014, dio nueva redacción a numerosos preceptos del TRLSC e introdujo otros muchos nuevos en el Título XIV "Sociedades anónimas cotizadas" del TRLSC. Destacan los artículos 529 sexdecies a 529 novodecies del TRLSC que hacen referencia a la remuneración de los consejeros. La regulación mercantil en este ámbito difiere de la que rige el tema para las sociedades no cotizadas, empezando porque para las cotizadas **la presunción general** es justamente la contraria: "Salvo disposición contraria de los estatutos, el cargo de consejero de sociedad cotizada será necesariamente **retribuido**".

Sin perjuicio de lo anterior el precepto inmediatamente siguiente al que señala esta presunción, el **art. 529 septdecies**, prevé que la **política de remuneraciones de los consejeros se inserte también dentro del sistema de remuneración previsto estatutariamente.**

En definitiva, esta diferente regulación, mucho más detallada y específica para las sociedades cotizadas, **no exige ninguna solución distinta**, pues resulta de aplicación el mismo esquema general que antes se ha expuesto, con lo que las retribuciones de los consejeros de las sociedades cotizadas serán fiscalmente deducibles en el IS siempre que cumplan la normativa mercantil que las regula.

-RTEAC de 29 de junio de 2020. Unificación de criterio. En el ámbito del IS no procede la deducción de las retenciones correspondientes a las rentas devengadas de un arrendamiento, cuando dichas rentas no hayan sido pagadas, salvo que el obligado al pago de las rentas, una vez exigibles las mismas, hubiese ingresado en el Tesoro el correspondiente a dichas retenciones.

-STS de 4 de noviembre de 2020 (recurso de casación número 4218/2018). El diferente tratamiento de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España supone una restricción a la libre circulación de capitales contraria al Derecho de la Unión Europea.

Ahora bien, resulta necesario contar con los elementos de contraste necesarios para llegar a la conclusión de que, efectivamente, se produce el distinto tratamiento, no basta con la simple denominación de fondo de inversión o similar del no residente, sino que debe verificarse que, efectivamente, el fondo de inversión no residente posee una naturaleza comparable con los fondos de inversión residentes o de otros Estados miembros de la UE.

Sin embargo, no es posible exigir una identidad absoluta entre la legislación española y las normativas de los no residentes, sino una cierta similitud o equivalencia.

También se ha aplicado este idéntico criterio a los fondos de pensiones (SSTS de 17 y 22 de diciembre de 2020, recursos de casación 5855/2018, 6035/2018 y 6746/2018, respectivamente).

-STS de 5 de noviembre de 2020 (recurso de casación número 3000/2018). El artículo 9.1 del Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio firmado entre España y Francia es un instrumento jurídico suficiente para justificar los ajustes de valor de las operaciones vinculadas a precios de mercado sin necesidad de acudir a los métodos previsto para determinar el valor de mercado en las operaciones vinculadas y al procedimiento establecido a tal efecto en la regulación interna.

-STS de 1 de diciembre de 2020 (recurso de casación 2310/2019) y STS de 17 de diciembre de 2020 (recurso de casación 1773/2019). La aplicación del régimen especial regulado en el artículo 115 del TRLIS, respecto de determinados contratos de arrendamiento financiero cuyo objeto es la cesión del uso de bienes inmuebles destinados al alquiler, no debe condicionarse a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económicas, en los términos regulados en el artículo 27.2 de la LIRP, sino en que los bienes afectos se destinen a las explotaciones económicas.

-STS de 17 de diciembre de 2020 (recurso de casación 6649/2017). Cuando la diferencia entre el valor normal de mercado y el precio pactado entre las partes resulta a favor de la sociedad, la parte de renta que no se corresponde con el porcentaje de participación tiene para la sociedad la consideración de renta a integrar en su base imponible y de liberalidad para el socio o partícipe, si bien tal calificación puede ser si distinta si se acredita una causa diferente.

-STS 150/2021, de 8 de febrero (Rec. De casación 3071/2019). Bajo la vigencia del TRLIS, los intereses de demora derivados de una liquidación dictada por la Administración Tributaria y los intereses suspensivos devengados por la ejecución de un acto administrativo impugnado son fiscalmente deducibles para calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, dado el carácter financiero e indemnizatorio de tales

intereses, por lo que no pueden asimilarse ni a sanciones, ni a multas ni a recargos y tampoco a donativos o liberalidades.

A lo que sí están sometidos es a las restricciones de deducibilidad de los gastos financieros, artículo 20 TRLIS.

-STS de 17 de junio de 2020 (rec. 3687/2017). Se refiere al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, pero el criterio interpretativo ahí contenido, consistente en que, si el contribuyente aplica un criterio de caja para la imputación de ingresos y gastos, la Inspección Actuarial no puede corregirlo, aplicando el criterio de devengo para ingresos y el de caja para gastos, debe ser plenamente aplicable a la actualmente vigente Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, al contener esta una redacción idéntica a los artículos analizados por el Tribunal Supremo en esta sentencia.

-RTEAC (RG 02460/2020) que resuelve recurso de alzada ordinario planteado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria sobre la aplicación del artículo 195 LGT en el caso de entidades en régimen de consolidación fiscal en el IS, acreditación improcedente de BINs procedentes de una filial. No supone una doble sanción y el tipo del artículo 195 LGT es aplicable, al haber acreditado el obligado tributario bases imponibles negativas y deducciones en un grupo fiscal improcedentes.

-RTEAC de 22 de abril de 2021. La concurrencia o no de la situación patrimonial a que se refiere el artículo 363.1, d) del Texto Refundido de las Sociedades de Capital (supuesto legal de disolución de la entidad), que conllevaría la exclusión del grupo fiscal, no puede apreciarse en virtud de criterios distintos a los aplicados en las cuentas anuales por el obligado tributario, salvo que éste alegue haber incurrido en un error contable que se halle debidamente corregido en las cuentas anuales de ejercicios posteriores a través de los mecanismos previstos a estos efectos en la normativa contable.

A estos efectos, la Inspección se limitará a constatar si el error contable alegado, que determina la existencia del desequilibrio patrimonial, ha sido subsanado o corregido en las cuentas anuales correspondientes, sin entrar a valorar si el error existió realmente o no conforme a la normativa contable puesto que la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables aplicados por la Inspección.

-STS de 30 de marzo de 2021, rec. 3454/2019, reitera que son gastos fiscalmente deducibles aquellos que, aun siendo calificados como donativos o liberalidades, responden a relaciones públicas con clientes o proveedores, realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes o servicios de la empresa o respondan a los usos y costumbres mercantiles.

-Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2021, V0409/2021. Advertir un error contable, cuya consecuencia obliga a presentar una declaración complementaria del IS, obliga también a presentar una declaración complementaria por el pago fraccionado que corrija el incorrecto cálculo del mismo (TESIS NO ACEPTABLE, PORQUE NIEGA EL carácter de obligación tributaria autónoma de la obligación del pago fraccionado del IS).

6. DOCTRINA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

Se trata de un gravamen muy desconocido, de recaudación escasa porque la inmensa mayoría de las actividades económicas y rentas de no residentes están reguladas por Convenios de Doble Imposición, pero cuyos conceptos y relaciones con estos CDI son, por el contrario, cada vez más relevantes, en un contexto de globalización acelerada.

-RTEAC de 7 de junio de 2018, RG: 3217/2014. En el caso de una entidad de bebidas refrescantes que recibía de su matriz, sita en Holanda, el concentrado de sus productos, sin pagar IRNR y, por el contrario, abonaba el IRNR por la cesión de marca de esa matriz sobre productos elaborados en el territorio nacional, se considera que también debe valorarse la existencia de una cesión de marca en las primeras transmisiones del producto, desglosable de la cantidad pagada por el concentrado y sometida a retención por cánones conforme al CDI firmado con Holanda.

-RTEAC de 7 de junio de 2018. RG: 740/2017. En los pagos de dividendos realizados a una entidad que posee más del 20% del capital de la entidad residente pagadora, siendo la entidad poseedora residente en Holanda, no es de aplicación la exención en el IRNR del artículo 14.1, h) de su Texto Refundido (la exención derivada de la Directiva matriz-filial de la UE), porque, a su vez, los propietarios de la entidad receptora de estos dividendos no son residentes en territorios de la UE (Esta doctrina, sin embargo, puede enfrentarse a jurisprudencia del TJUE).

Por otro lado, en la misma Resolución se deja claro que la denominada “interpretación dinámica de los CDI” es plenamente aplicable al CDI firmado entre España y Holanda y, por lo tanto, se aplica directamente el concepto de “beneficiario efectivo” en los pagos por dividendos.

-SAN de 13/03/2018, Rec. 23/2015. El retenedor o pagador de una renta sometida al IRNR y cuya tributación está regulada por un CDI y la aplicación de un tipo de gravamen reducido sobre alguna modalidad de rentas sometida a un CDI necesita inexorablemente la aportación de la certificación de residencia emitida por la autoridad fiscal del país de la residencia a efectos de la aplicación del CDI, sin que ésta pueda sustituirse por otro medio de prueba.

-RTEAC 11 de marzo de 2019 (RG. 13191/2016). En el IRNR también cabe la distinción entre devoluciones de ingresos indebidos, art. 32.1. LGT, y devoluciones derivadas de la normativa del tributo, art. 31.1. LGT.

Si la retención cuya devolución solicita el reclamante fue indebida, esto es, superior a la que resulta de aplicar adecuadamente el Ordenamiento jurídico vigente en el momento de realizar las retenciones, lo correcto es instalar mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

Por el contrario, si la retención era ajustada a Derecho pero procede su devolución, la vía adecuada será la presentación de la declaración del impuesto, al tratarse de una devolución de oficio.

-RTEAC, Sala Primera, de 8 de octubre de 2019, procedimiento: 00-00185-2017; 00-01568-2017. No es aplicable la exención para el pago de intereses entre una entidad española y una entidad holandesa en el IRNR, artículo 14.1, c) de su Texto Refundido, por no ser esa entidad holandesa la verdadera beneficiaria efectiva de los intereses, sino una persona física de residencia en Andorra.

Además, no es necesario que se aplique la cláusula anti-abuso nacional, pues la lucha contra el abuso del Derecho es un principio general del Derecho Europeo, aun no existiendo transposición al Derecho doméstico nacional e incluso de la redacción existente en la Directiva aplicable, en este supuesto, la Directiva 2003/49/CEE, de intereses y cánones.

Todo ello, en aplicación de la nueva doctrina jurisprudencial del TJUE emanada de las sentencias conocidas como “danesas”, STJUE de 26-02-2019, en los asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16 (caso T-Danmark) y en los cuatro asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/18 (caso N Luxemburg).

Sin embargo, no es aplicable sanción tributaria alguna, dada la novedad de la citada jurisprudencia.

-RTEAC, Sala Primera, de 8 de octubre de 2019, procedimiento: 00-02188-2017. No es aplicable la exención para el pago de dividendos y primas de asistencia a Juntas de una entidad residente en España a otra entidad de sede luxemburguesa, porque se ha demostrado la ausencia de una actividad económica real de esta última, que no es la beneficiaria efectiva de esos dividendos y que se ha constituido como intermediaria, con el único propósito de recibir los beneficios de la Directiva 2003/123/CEE de matrices y filiales en materia de pagos de dividendos.

De esta forma, se puede aplicar la cláusula anti-abuso específica que se incluye en el art. 14, 1, h) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Todo ello, también en aplicación de la jurisprudencia deducida de la SSTJUE conocidas como “danesas”.

-SSTS números 1581/2019, de 13 de noviembre de 2019, y 1588/2018, de 14 de noviembre, sobre tributación en el IRNR de las rentas obtenidas en España por instituciones de inversión colectiva residentes en terceros Estados no miembros de la UE. Recursos de casación.

a) El diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España en función de que la IIC sea residente en España o en un tercer país, como los Estados Unidos de Norteamérica, supone una restricción a la libre circulación de capitales, contrario al Derecho de la UE, siempre que el fondo de inversión beneficiado no residente posea una naturaleza comparable con los fondos de inversión europeos.

b) El recurrente, un fondo de inversión norteamericano, tiene derecho a solicitar la devolución de la retención indebidamente realizada, no pudiendo exigírsele pruebas especiales para demostrar que su naturaleza es equivalente a la del fondo europeo, pues el contribuyente aportó los medios de prueba al respecto que tuvo por conveniente; en todo caso, era

la AT española la que debió recabar la información necesaria a las autoridades fiscales de los EEUU acerca de esa equivalente.

-STS de 16 de octubre de 2019. Siguiendo la doctrina anterior, el TS, en un recurso de casación, entiende que se va en contra del principio de libre circulación de capitales en la UE, cuando la tributación de una Institución de Inversión Colectiva irlandesa es distinta del tipo del 1% aplicable en el IS para las IIC residentes, aunque la entidad irlandesa no demuestre que cumple las mismas condiciones que los contribuyentes españoles, por ejemplo, un mínimo de 100 socios para gozar del régimen especial y del tipo de gravamen de las IIC en el Impuesto sobre Sociedades.

-RRTEAC de 10 de julio de 2019 (RG 2148-2016, RG 4227-2018; RG 5844-2018). Tributan en España, según las reglas de los CDI de Brasil y Argentina, las ganancias de capital derivadas del traspaso de jugadores por parte de un club de fútbol residente en esos Estados a clubes españoles. Además, no se deducen ni los pagos por comisiones de agentes, ni otros conceptos, por ejemplo, los porcentajes del “mecanismo de solidaridad” de la FIFA.

-RRTEAC de 27 de febrero de 2020. RG. 004752/2020, RG.4738/2020 y RG.4742/2020. En un sistema de “cash pooling”, la entidad central realiza funciones de de gestión y administración, que han de remunerarse y que no pueden calificarse simplemente como las funciones propias de una entidad financiera, lo cual, además, estaría prohibido por la legislación financiera de la UE.

Además en las remuneraciones de las posiciones deudoras y acreedoras en el “cash pooling” son distintas y diferenciadas, debiendo remunerarse de idéntica forma, no aceptándose la asimetría de tratamiento de las operaciones deudoras y acreedoras que aplica el contribuyente.

-Restricciones a la llamada “interpretación dinámica” de los CDI. Tanto la STS de 3 de marzo de 2020 (rec. De casación número 5448/2018) como la

AN, SAN de 13 de marzo de 2020 (rec. Número 668/2016), han supuesto la introducción de limitaciones a la interpretación dinámica de los CDI como son: a) la interpretación podría proyectarse retroactivamente sobre un caso regido por la norma anterior, b) tal interpretación podría fundarse exclusivamente en comentarios, modelos o pautas interpretativas que no hayan sido explícitamente asumidos por los Estados signatarios de los CDI y c) en ningún caso pueden dar lugar a supuestos de doble imposición.

Hay que tomar en consideración, sin embargo, que la STS 1196/2020, e 23 de septiembre, número de recursos 1996/2019, “Caso Colgate”, donde también se niega la aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo al tratamiento de los cánones en los pagos por propiedad intelectual entre Suiza y España, parece desconocer la existencia y aplicación desde el día 1 de junio de 2007 de una modificación al Protocolo del CDI España-Suiza por la cual se aplica el concepto de “beneficiario efectivo” a los pagos de rentas por intereses, dividendos y cánones entre España y Suiza.

-STS de 24 de febrero de 2021, recurso de casación 3829/2019. El gravamen, sin exención, en el IRNR, de los dividendos pagados por entidades residentes en España a una entidad pública no residente y si EP en nuestro país, la cual gestionar una institución de inversión colectiva destinada a cubrir compromisos por pensiones futuras en el otro país (como sería el caso de Norges Bank), es contrario a la libertad de circulación de capitales reconocida en el artículo 40 del AEEE y artículo 63 del TFUE; toda vez que, según lo regulado en la normativa actual, artículo 9 LIS, las mismas rentas estarían exentas de tributación de haber sido recibidas por las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social española.



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica