

Índice

Resoluciones del TEAC



RÉGIMEN DE FUSIONES, ESCISIONES Y APORTACIONES NO DINERARIAS

INAPLICACIÓN DEL RÉGIMEN FEAC por considerar aplicable la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la LIS. **Criterio para delimitar qué efectos de la ventaja fiscal se deben eliminar.**

[\[pág. 2\]](#)

Sentencia TS



INTERESES SOBRE LOS INTERESES DE DEMORA

IS. PAGOS FRACCIONADOS. El TS determina que la Administración debe abonar intereses sobre los intereses de demora derivados de pagos fraccionados inconstitucionales, desde la fecha del ingreso indebido hasta su completo pago.

[\[pág. 5\]](#)

Monográfico

MÍNIMO GLOBAL DEL 15%

MULTINACIONALES y GRUPOS NACIONALES DE GRAN MAGNITUD. PROYECTO DE LEY por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

[\[pág. 7\]](#)

Resoluciones del TEAC

RÉGIMEN DE FUSIONES, ESCISIONES Y APORTACIONES NO DINERARIAS

Inaplicación del régimen FEAC por considerar aplicable la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la LIS. Criterio para delimitar qué efectos de la ventaja fiscal se deben eliminar.



Fecha: 27/05/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Criterio 1 de Resolución del TEAC de 27/05/2024 \(IRPF\)](#)

[Acceder al Criterio 2 de la Resolución del TEAC de 27/05/2024 \(IRPF – Ganancias patrimoniales\)](#)

[Acceder al Criterio 1 de la Resolución del TEAC de 27/05/2024 \(IS\)](#)

[Acceder al Criterio 2 de la Resolución del TEAC de 27/05/2024 \(IS\)](#)

Hechos:

Sociedad LM, SL que se constituye en 2026 mediante:

- Aportación de D^a Bxy de 1.500 participaciones de QR, SL
- Aportación de D^a Bxy de 1.000 participaciones de NP, SL (después GH)

Sociedad LM, SL realiza una ampliación de capital mediante aportación no dineraria:

- Aportación de D^a Bxy de 32.483 participaciones de la sociedad XZ-JK (esta sociedad es la matriz de un grupo empresarial), valoradas en 25.687.970 euros.

Se acoge al Régimen FEAC

Sra Bxy	aporta a		LM SL
2016	1.500 part	QR SL	36.000
	1.000 part	NP (GH) SL	
		efectivo	100.000
			136.000
2017 aportación no dineraria Régimen Especial			
Sra Bxy	32.483 part	XZ-JK SL	25.687.970

La otra socia de la entidad XZ-JK realizó idéntica operación.

En 2018 y 2019 la sociedad XZ-JK realiza repartos de dividendos percibidos por LM SL

2018	XZ-JK SL	reparte dividendos a LM SL	2.257.437,03	que no hubiera procedido de haber sido percibidos por personas físicas
2019	XZ-JK SL	reparte dividendos a LM SL	3.562.735,44	

El TEAC examina los motivos económicos válidos alegados por la Sra. Bxy:

- 1º Simplificar la estructura empresarial. Antes de la operación de aportación no dineraria la Sra Bxy poseía directamente el 47,5% de XZ-JK SL.
Después de la operación, la Sra Bxy posee el 100% de LM SL y por lo tanto, indirectamente el 47,5% de XZ-JK SL
- 2º. Simplificación de flujos financieros empresariales y familiares.
Después de la operación la sociedad LM SL ha seguido sufragando gastos personales de la socia, que figuran contabilizados en la cuenta 551 de la entidad.
- 3º. Centralización de la tesorería para realizar nuevas inversiones.
La sociedad LM SL además de percibir dividendos, factura a la entidad XZ JK, que coinciden con el abono de salarios a la obligada.
- 4º. Potenciación de la capacidad económica.
La sociedad LM SL accede a un préstamo otorgado por el Banco 1 de 1.000,000 €
- 5º. Elaborar protocolos de cara a una sucesión familiar, habiendo procedido al nombramiento de cargo tutelar y otorgamiento de testamento.

La Inspección considera que **no procede la aplicación de este régimen FEAC.**

La Inspección, tras entender que acreditada la finalidad abusiva llevada a cabo por la reclamante, materializada en la aportación no dineraria, entendió **debía quedar excluida del Régimen FEAC**, y practica la regularización, por el IRPF de aquélla, **calculando la ganancia patrimonial, que imputa a 2017, que se generaría por la aportación no dineraria aplicando las reglas generales del IRPF**, conforme a los artículos 33 y siguientes; en concreto, lo hace acudiendo a la norma específica de valoración contenida en la letra d) del artículo 37.1 de dicho texto, **sometiendo a gravamen la totalidad de las plusvalías latentes que incorporaban estos valores en el momento de la aportación.**

El TEAC interpreta la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la LIS:

"Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.

(...), **el fraude o la evasión fiscal, aunque pueda considerarse ya preparado, tan sólo se ha producido o materializado efectivamente de un modo parcial; aunque es cierto que se puede ir completando su consumación a medida que la operativa siga repartiendo esos beneficios, los acumulados antes de la operación y no distribuidos al tiempo de realizarla, a la sociedad holding interpuesta por la reclamante. Para ello:**

- **Se debe modular, desde luego, el importe total de las correcciones a realizar, de manera que los ajustes a realizar no sean ni mayores ni menores que la ventaja abusivamente lograda de modo efectivo que se haya identificado.**
- **Será relevante determinar en qué ejercicio fiscal procede imputar las correcciones o ajustes que se deban realizar.**
- **Por lo que hace al importe del abuso a corregir, es claro, en nuestro caso, que gravar, en el ejercicio en el que se produjo la aportación no dineraria, la totalidad de los beneficios que el socio de la operativa tenía pendientes de recibir de ésta va más allá de lo que puede considerarse como la corrección de la ventaja abusiva lograda; así se le estaría gravando por beneficios de la operativa de los que aún no ha dispuesto, por plusvalías tácitas no realizadas.**

En otras palabras, se estaría gravando un fraude no consumado, solamente preparado o planificado. Esa consumación podría no llegar a producirse si, por ejemplo, la evolución de la actividad de la operativa es negativa, y esos beneficios acumulados susceptibles de ser distribuidos se ven compensados con pérdidas de ejercicios siguientes.

La solución que, a juicio del TEAC, mejor encaja para lograr una adecuada aplicación de la cláusula antiabuso del 89.2 de la LIS en casos como el que nos ocupa pasa, una vez declarado que la *operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal*, por imputar el ajuste a realizar, esto es, la corrección de sus efectos abusivos, a medida que estos se van produciendo, lo que, en este caso, implica hacerlo en cada uno de los ejercicios en los que el socio aportante obtiene o logra, de forma efectiva, la disponibilidad de los beneficios que estaban acumulados en la sociedad operativa antes de la aportación de sus acciones en la entidad operativa a aquélla.

(...) En el caso que nos ocupa, por ser concretos, las correcciones del abuso a practicar, como hemos señalado, a medida que se produzca aquel, esto es, tal y como hemos visto, a medida de que el socio, persona física, vaya logrando, de forma indirecta a través de la holding, la disposición de los beneficios de la entidad operativa (recordemos, los acumulados en esta durante el tiempo de tenencia de sus títulos por la persona física hasta el momento en que se aportaron a la holding) deben venir de la aplicación de lo dispuesto en el artículo del 37.1.d) de la LIRPF, aplicado, en coordinación con el artículo 14.2 d) de la LIRPF (operaciones a plazos) a medida que vaya obteniendo, a través de la holding, la disponibilidad de esos beneficios que, en realidad, representan la parte del valor de transmisión de su aportación que no se tuvo en cuenta en el momento de la aportación por la aplicación del Régimen FEAC que, de este modo, en atención a que ha sido declarado abusivamente obtenido, se debe inaplicar parcialmente.

No puede prosperar, por tanto, la liquidación realizada por Inspección, porque, pese a que sí llega a identificar, como abuso efectivo obtenido fruto de la operación realizada el importe de los dividendos repartidos, después de ésta, por la sociedad operativa a la sociedad holding (tiene en cuenta, descontándolo, el importe que, a su vez, la holding repartió a la persona física ya que, este sí, tributó en su IRPF), finalmente, sin embargo, ha sometido a gravamen, liquidando el IRPF de 2017, la totalidad de los beneficios acumulados en la operativa en el momento de realizar la aportación dineraria, considerando, sin matiz alguno, las reglas de cálculo del artículo 37.1.d) de la LIRPF.

Sentencia de interés

INTERESES SOBRE LOS INTERESES DE DEMORA

IS. PAGOS FRACCIONADOS. El TS determina que la Administración debe abonar intereses sobre los intereses de demora derivados de pagos fraccionados inconstitucionales, desde la fecha del ingreso indebido hasta su completo pago.



Fecha: 13/06/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Sentencia del TS de 13/05/2024](#)



El debate gira en torno a si resulta procedente el abono de intereses sobre una liquidación autónoma de intereses de demora, devengados sobre las cantidades abonadas en concepto de pagos fraccionados, que fueron indebidamente ingresadas en virtud de una norma declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional.

Se trata de determinar, en particular, si la cantidad que la Administración Foral reconoció que debía a la contribuyente, en concepto de intereses de demora, por ser indebidos los pagos fraccionados efectuados, genera, a su vez, intereses de demora, desde que se devolvió el principal (el importe de los pagos fraccionados) **como consecuencia de la mecánica del tributo**, hasta el completo pago de tales intereses, teniendo en consideración lo siguiente:

- 1.- Acciona S.A., en cumplimiento de la disposición adicional 14 de la LIS -en la redacción dada por el Real Decreto Ley 2/2016- **ingresó los pagos fraccionados mínimos** en concepto de impuesto sobre sociedades, correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2016, y al primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017.
- 2.- Dichas cantidades fueron incluidas en las autoliquidaciones correspondientes a esos ejercicios y, como consecuencia de la liquidación -al resultar la liquidación inferior a lo ingresado mediante los pagos fraccionados-, **devueltas a la entidad recurrente** dentro del plazo del que disponía la Administración.

En consecuencia, la devolución se efectuó en virtud de la propia mecánica del IS.

3.- El 22 de diciembre de 2017 se devolvieron los pagos fraccionados correspondientes a 2016; y el 26 de diciembre de 2018, los pagos fraccionados correspondientes a 2017. Por tanto, en ese momento, se devolvió a la entidad recurrente, exclusivamente, las cantidades que ingresó en concepto de pagos fraccionados (el principal) sin que hubiera abono de intereses de demora, por haberse realizado la devolución en el plazo de seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación, conforme al art. 127.1 de la LIS.

4.- Años más tarde, el Tribunal Constitucional en sentencia 78/2020, de 1 de julio, declaró la inconstitucionalidad -por incumplimiento de lo previsto en el artículo 86.1 CE- de tales pagos fraccionados mínimos, por haber sido establecidos mediante Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre.

5.- Como consecuencia de dicha declaración de inconstitucionalidad, Acciona S.A. presentó el 14 de octubre de 2020 y 17 de noviembre de 2020, solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2016 y primer, segundo y tercer pago fraccionado del ejercicio 2017, respectivamente, del impuesto sobre sociedades. En tales solicitudes de rectificación (dado que el principal ya había sido devuelto) **se interesaba la devolución de los intereses de demora desde la fecha del ingreso de los citados pagos fraccionados.**

Controversia:

Acciona S.A. sostiene que debe recibir intereses sobre los intereses de demora liquidados, **desde la devolución de los pagos fraccionados hasta el abono de los intereses reconocidos en diciembre de 2020.**

Diputación Foral de Bizkaia argumenta que no corresponde tal abono, ya que la deuda líquida, vencida y exigible de los intereses solo se constituyó tras la declaración de inconstitucionalidad y que el abono se hizo en plazo sin retraso.

EITS:

A los efectos de la devolución de los ingresos indebidos (art. 32 LGT), materializada en una cantidad, **consistente en los intereses devengados entre la fecha en que se efectuó el ingreso de los pagos fraccionados** -en virtud de la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, declarada inconstitucionalidad por la sentencia del Tribunal Constitucional 78/2020, de 1 de julio- **y la de su devolución (intereses de demora), la Administración tributaria abonará el interés de esa cantidad (de los intereses de demora)**, desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que proceda a su pago, con independencia de que, con anterioridad a la fecha de la expresada sentencia hubiera devuelto los pagos fraccionados mínimos (principal) por la mecánica propia del impuesto (art. 31LGT), al resultar la liquidación inferior a lo ingresado.

Monográfico

MÍNIMO GLOBAL DEL 15%

MULTINACIONALES y GRUPOS NACIONALES DE GRAN MAGNITUD. PROYECTO DE LEY por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

TRANSPOSICIÓN DE LA [DIRECTIVA \(UE\) 2022/2523 del Consejo de 15 de Diciembre de 2022](#), relativa a la garantía de un impuesto mínimo global de imposición para grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.

De acuerdo con el artículo 56 de la Directiva, su transposición debía estar en vigor el día 31.12.2023 para que se aplicara en la práctica a los periodos impositivos iniciados a partir de esa fecha, si bien, la regla de los beneficios insuficientemente gravados se aplicará para los periodos impositivos que se inicien a partir del 31.12.2024.

La mayoría de los Estado miembros de la UE han transpuesto la Directiva.

El pasado 23 de mayo la Comisión Europea envió un Dictamen Motivado a **España**, Chipre, Letonia, Lituania, Polonia y Portugal por no haber notificado medidas de transposición al Derecho interno de la [Directiva \(UE\) 2022/2523 del Consejo](#), de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión (Directiva «Pilar 2»), advirtiéndoles de que disponían de dos meses para responder y adoptar las medidas necesarias. De no hacerlo, la Comisión podría optar por remitir el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El pasado 4 de junio el Consejo de Ministros aprobó, en segunda vuelta, el Proyecto de Ley para transponer la Directiva europea (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022 [ver [Anteproyecto de 06/03/2023](#)], relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición del 15% para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. El proyecto será remitido al Congreso para su tramitación como Ley. **Si la tramitación parlamentaria se completa durante 2024, el primer ejercicio de su aplicación será el iniciado durante 2024.**

Aspectos a tener en cuenta:

1. La transposición se realizará mediante una Ley independiente a la LIS y no como una modificación a la misma.

2. Se trata de un nuevo impuesto en la forma de:

Impuesto complementario nacional: que será la diferencia positiva entre el tipo impositivo mínimo (al menos del 15%) y el tipo impositivo efectivo en cada jurisdicción.

Impuesto complementario primario: del que serán contribuyentes las entidades constitutivas de un grupo multinacional que tengan un **importe neto de la cifra de negocios consolidado igual o superior a 750 millones de euros** y que incluya al menos una entidad o establecimiento permanente que no radique en la jurisdicción de la entidad matriz última, **por la parte atribuible a sus participaciones, directas o indirectas, en otras entidades constitutivas, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, respecto de las rentas obtenidas por dichas entidades siempre que hayan sido gravadas, a nivel jurisdiccional, a un tipo impositivo efectivo inferior al tipo impositivo mínimo de al menos el 15%.**

i) La entidad matriz última.

ii) Una entidad matriz intermedia cuya entidad matriz última radique en una tercera jurisdicción o sea una entidad excluida que radique en un Estado miembro, excepto que:

- La entidad matriz última esté sujeta y aplique un impuesto complementario de acuerdo con una regla de inclusión de rentas admisible,

- Otra entidad matriz intermedia ostente, directa o indirectamente, una participación de control sobre la entidad matriz intermedia que radica en territorio español, y esté sujeta a un impuesto complementario conforme a una regla de inclusión de rentas admisible en su jurisdicción, iii) Una entidad matriz parcialmente participada, excepto que otra entidad matriz parcialmente participada ostente, directa o indirectamente, la totalidad de las participaciones respecto de la primera y esté sujeta a un impuesto complementario conforme a una regla de inclusión de rentas admisible en su jurisdicción

Impuesto complementario secundario: del que contribuyentes las entidades constitutivas de un grupo multinacional, **por la parte del impuesto complementario atribuible a otras entidades constitutivas con un bajo nivel impositivo, sin residencia o radicadas en otras jurisdicciones, y la entidad matriz última radique en una jurisdicción que no aplique una regla de inclusión de rentas admisible o cuando la entidad matriz última sea una entidad excluida.**

3. La base imponible no es la determinada conforme a la LIS, sino que sobre esta se deberán realizar ajustes establecidos en la nueva Ley, en particular, en relación con las denominadas “rentas pasivas”:

a) Dividendos u otros ingresos o rentas de naturaleza similar ;

b) Intereses u otros ingresos o rentas de naturaleza similar;

c) Arrendamientos;

d) Cánones;

e) Rentas derivadas de operaciones de capitalización y seguro; o

f) Ganancias netas derivadas de bienes inmuebles que generen rentas descritas en las letras a) a e) anteriores

4. El plazo de presentación de la declaración tributaria será de los 25 días naturales siguientes al decimoquinto mes posterior a la conclusión del período impositivo, no obstante, dada la complejidad del cálculo de la base imponible, el primer ejercicio en que el contribuyente deba aplicar este nuevo impuesto, el plazo de presentación se extenderá a 25 días naturales siguientes al decimotavo mes posterior a la conclusión del período impositivo **(ejercicio cerrado el 31.12.2024 → 25.06.2026)**

5. El Anteproyecto preveía un régimen transitorio de no exigibilidad temporal de la regla de beneficios no gravados para determinados grupos multinacionales cuyo período impositivo sea inferior a 12 meses.