SUMARIO

1. ***EL TRIBUNAL SUPREMO AMPLÍA EL MARGEN DE LAS EMPRESAS PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES***
En su sentencia, el TS amplía la deducibilidad de gastos que presenten correlación con los ingresos y limita el concepto de liberalidades no deducibles.

2. ***LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS FIJA CRITERIO SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS TELETRABAJADORES***
El país donde se realiza el trabajo en forma remota siempre podrá gravar los rendimientos obtenidos con independencia de que se considere o no residente en dicho país y que resulte aplicable las reglas para evitar la doble tributación.

3. ***TRIBUTACIÓN EN IRPF DE LA DEVOLUCIÓN POR LA TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL (TGSS) DE DIFERENCIAS DE CUOTAS DEL RETA POR APLICACIÓN DE LA "TARIFA PLANA" A AUTÓNOMOS SOCIETARIOS***
La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V0360/2021 del pasado 25 de febrero, precisa el criterio sobre la devolución por la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) de diferencias del Régimen Especial de los Trabajadores Autónomos por aplicación de la llamada "tarifa plana" a autónomos societarios.

4. ***FRACCIONAMIENTO EXTRAORDINARIO DEL PAGO DE LA DEUDA DEL IRPF DEL EJERCICIO 2020 PARA TRABAJADORES AFECTADOS POR UN ERTE***
Los trabajadores por cuenta ajena afectados por un ERTE en el año 2020, cuya declaración del IRPF de ese ejercicio resulte a ingresar como consecuencia de haber percibido rendimientos del trabajo de más de un perceptor sin que le hubieran sido practicadas las retenciones correspondientes, pueden fraccionar en seis meses el pago de la deuda tributaria del IRPF de ese ejercicio, tanto si presentan declaración individual como si la presentan conjunta.

5. ***PLANIFICACIÓN FISCAL CONSIDERADA AGRESIVA: NUEVA OBLIGACIÓN FORMAL***
Recientemente ha sido aprobado el desarrollo reglamentario de la nueva obligación que va encaminada al control de aquellos mecanismos utilizados para reducir el coste fiscal derivado de las operaciones internacionales que puedan considerarse de riesgo.

6. ***MEDIDAS COMPLEMENTARIAS DE APOYO A EMPRESAS Y AUTÓNOMOS AFECTADOS POR LA PANDEMIA DE COVID-19***
Se ha publicado el Real Decreto-Ley 6/2021, de 20 de abril, por el que se adoptan medidas complementarias de apoyo a empresas y autónomos afectados por la pandemia de COVID-19.

1. EL TRIBUNAL SUPREMO AMPLÍA EL MARGEN DE LAS EMPRESAS PARA LA DEDUCCIÓN DE GASTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 30 de marzo de 2021 acaba de fallar a favor de las tesis empresariales en el largo pulso judicial sostenido entre las compañías y la Agencia Tributaria en torno a **qué gastos pueden deducirse del pago del Impuesto sobre Sociedades**. En una sentencia que **sienta doctrina**, sus magistrados han limitado el alcance de las llamadas "liberalidades", gastos que no pueden aprovechar estos beneficios fiscales de deducibilidad fiscal, a la vez que han ampliado la capacidad de los empresarios de demostrar que ciertos gastos están en correlación con los ingresos que obtienen (aunque sea a largo plazo) y son, por tanto, susceptibles de deducción tributaria.

En la sentencia que comentamos, el Tribunal Supremo, fija como doctrina que el art. 14.1.e) TR Ley IS debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, **realizadas a título gratuito**. Sin embargo sí serán deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito **realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios**, y todas aquellas que no estén comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, **directa o indirectamente, de presente o de futuro**, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes.

El TS hace referencia a su sentencia de 8 de febrero de 2021, recurso n.º 3071/2019 en la que dice que "**la base imponible del IS, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales viene determinada a partir del resultado contable que es corregido en determinados supuestos en los términos previstos, a tal fin, en los preceptos específicos contenidos en el TR Ley IS**".

Y que debe tenerse en cuenta el art. 14.1.e) TR ley IS que establece la no deducibilidad de donativos y liberalidades. Hablar de correlación de ingresos y gastos, y donativos y liberalidades, más parece por su antagonismo estar hablando de realidades distintas. La STS de 20 de junio de 2016, recurso n.º 2555/2015, puso de manifiesto que **«todo gasto correlacionado con los ingresos es un gasto contable, si todo gasto contable es gasto deducible en Sociedades, sin más excepciones que las previstas legalmente, lo procedente es examinar si estamos ante una liberalidad que se exceptúa, a su vez, en cuanto que como gasto pudiera estar correlacionada con los ingresos»**.

La Sala estima que el art. 14.1.e) TR Ley IS **no se refiere a los gastos deducibles en general**, sino a los que comprendidos dentro de gastos propios de donativos o liberalidades el legislador ha querido considerar como gastos deducibles excluidos con sus excepciones.

POSIBLE INCIDENCIA EN EL IRPF

La Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo promete marcar las próximas liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades al ampliar de facto los gastos deducibles que pueden anotarse las compañías, que podrán optar también por revisar sus últimas declaraciones a fin de ser resarcidas por la Agencia Tributaria. Más allá, el fallo podría acabar teniendo también incidencia en el Impuesto sobre la Renta habida cuenta que la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en este impuesto **se lleva a cabo acudiendo a las normas del Impuesto sobre Sociedades** en base a lo dispuesto en artículo 28.1 de la Ley del IRPF.

2. LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS FIJA CRITERIO SOBRE LA RESIDENCIA FISCAL DE LOS TELETRABAJADORES

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V0194/2021 fija criterio **sobre la residencia fiscal de los teletrabajadores** en un caso de un trabajador de una empresa británica que trabaja en remoto desde España con la condición de que pase más de 91 días al año en Inglaterra.

Según este órgano consultivo, el trabajador se considera, en principio, residente en España, pues trabaja desde España la mayor parte del año. No obstante, se plantea la posibilidad de que el interesado sea residente fiscal en España y al mismo tiempo puede ser considerado residente fiscal en Reino Unido, en cuyo caso, serán aplicables las reglas de desempate previstas en el art. 4.2 del Convenio, lo que en el presente caso, está plenamente justificado, dado que según el contrato de trabajo, se exige que el trabajador pase más de 91 días al año en Inglaterra.

La DGT afirma que si el consultante se considera residente en España, los rendimientos percibidos por el trabajo realizado en Inglaterra pueden ser gravados en ambos Estados, eliminándose la doble imposición según el art. 22.1

del Convenio, mediante la deducción en el impuesto español de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en el Reino Unido, aunque esta cuantía podrá ser tomada en consideración para calcular el impuesto sobre el resto de las rentas (método de imputación plena con progresividad). Respecto a los rendimientos percibidos por el trabajo realizado "en remoto" desde su domicilio privado en España (teletrabajo), se entenderá que el empleo se ejerce en España, siendo irrelevante que los frutos del trabajo se perciban por una empresa británica, por lo que dichas rentas solamente tributarán en España.

En caso de que el consultante sea residente en el Reino Unido, **los rendimientos percibidos por el trabajo realizado en Inglaterra no estarán sujetos a tributación en España, pues el trabajo no se desarrolla en España**. Respecto a los rendimientos percibidos por el teletrabajo realizado **"en remoto"** desde su domicilio en España, se gravan en Reino Unido, pero podrán ser gravados en España, puesto que se derivan de una actividad personal desarrollada en territorio español. En este último caso, el Reino Unido, como país de la residencia, deberá eliminar la doble imposición mediante la deducción en el impuesto británico del impuesto español debido.

En definitiva, el país donde se realiza el trabajo en forma remota siempre podrá gravar los rendimientos obtenidos, por aplicación del criterio de la territorialidad, con independencia de que se considere o no residente en dicho país y que resulte aplicable las reglas para evitar la doble tributación.

3. TRIBUTACIÓN EN IRPF DE LA DEVOLUCIÓN POR LA TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL (TGSS) DE DIFERENCIAS DE CUOTAS DEL RETA POR APLICACIÓN DE LA "TARIFA PLANA" A AUTÓNOMOS SOCIETARIOS

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V0360/2021 del pasado 25 de febrero, precisa el criterio sobre la devolución por la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) de diferencias del Régimen Especial de los Trabajadores Autónomos por aplicación de la llamada "tarifa plana" a autónomos societarios, en base a los siguientes argumentos:

En primer lugar, se presume que el exceso de cotizaciones que resulta de la aplicación retroactiva de la "tarifa plana" como consecuencia de la resolución de la Tesorería General de la Seguridad Social favorable al interesado por su reclamación sobre la aplicación de esa tarifa en su condición de autónomo societario **se ha deducido en su momento en la liquidación del IRPF en el ámbito de los rendimientos de actividades económicas**.

Por ello, como los importes correspondientes a las cuotas del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos fueron gastos para el contribuyente en el ejercicio de su actividad económica, **la devolución de dichos importes tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas**, en cuanto tienen su origen en el ejercicio de una actividad.

En segundo lugar, respecto a la imputación temporal se ha de acudir al art.14.1.b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) que determina que "los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse". El tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la imputación temporal de devoluciones similares a la analizada ha sido objeto de estudio en diferentes consultas de la DGT, como la consulta vinculante V0878/2018. En dicha consulta se llegaba a la conclusión de que en la medida en que la Ley 27/2014 (Ley IS) no contiene una norma específica que se refiera a la imputación de la devolución de impuestos o cotizaciones contabilizadas en su día como gasto, es necesario acudir a la norma contable, el Plan General de Contabilidad (RD 1517/2007).

Lo cual se traduce en que **el contribuyente ha de imputar el importe de la devolución del exceso de cotización (resultante de la aplicación de la "tarifa plana") como rendimiento de la actividad económica en el ejercicio en que se haya acordado su devolución**, sin que proceda efectuar declaraciones complementarias por los ejercicios en que se pagaron los importes objeto de devolución.

4. FRACCIONAMIENTO EXTRAORDINARIO DEL PAGO DE LA DEUDA DEL IRPF DEL EJERCICIO 2020 PARA TRABAJADORES AFECTADOS POR UN ERTE

Los trabajadores por cuenta ajena afectados por un ERTE en el año 2020, cuya declaración del IRPF de ese ejercicio resulte a ingresar como consecuencia de haber percibido rendimientos del trabajo de más de un perceptor sin que le hubieran sido practicadas las retenciones correspondientes, pueden fraccionar en seis meses el pago de la deuda tributaria del IRPF de ese ejercicio, tanto si presentan declaración individual como si la presentan conjunta.

Los contribuyentes que quieran acogerse a este fraccionamiento extraordinario deberán cumplir los siguientes **requisitos**:

1) Que el solicitante, o cualquiera de los miembros de la unidad familiar en caso de tributación conjunta, haya estado incluido en un **ERTE** durante el año 2020, habiendo sido perceptor en ese ejercicio de las correspondientes prestaciones.

2) Que el importe en conjunto de las **deudas** de derecho público gestionadas por la AEAT y por los órganos u organismos de la Hacienda Pública Estatal **pendientes de pago** por el solicitante, tanto en período voluntario como en ejecutivo, no exceda de 30.000€. A estos efectos, se acumularán, en el momento de la solicitud, tanto las deudas a las que se refiere la propia solicitud, como cualesquiera otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento, así como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

Las **deudas acumulables** son aquellas que constan en las bases de datos del órgano de recaudación competente, sin que se requiera la consulta a otros órganos u organismos a efectos de determinar el conjunto de las mismas. No obstante, si los referidos órganos u organismos comunican a los órganos competentes de recaudación otras deudas acumulables que no constarán en sus bases de datos, estas también serán tenidas en cuenta.

3) Se debe **presentar la declaración** del IRPF dentro del plazo voluntario de autoliquidación e ingreso, sin que pueda fraccionarse el ingreso derivado de autoliquidaciones complementarias presentadas con posterioridad al 30-06-2021, o día inmediato hábil posterior, para el caso de ser inhábil.

Si se opta por aplicar este fraccionamiento especial, deberá efectuarse el pago de la deuda en seis fracciones, con **vencimiento** los días 20 de cada mes, debiendo efectuar el **primer pago** el día 20 de julio de 2021. No se aplican intereses de demora ni se requiere aportación de garantía.

Este fraccionamiento del pago se configura como una **opción** para el contribuyente, quien puede elegir asimismo pagar la deuda resultante del Impuesto siguiendo el procedimiento habitual aplicable al resto de contribuyentes. No obstante, si se opta por este fraccionamiento, el contribuyente no podrá acogerse al pago del 60% de la deuda tributaria en el momento de presentar la declaración y del 40% restante hasta el 05-11-2021 inclusive ni tampoco al previsto con carácter general en la Ley General Tributaria en cuanto a aplazamientos y fraccionamientos de pago previstos en su art. 65.

No pueden acogerse al fraccionamiento descrito los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español.

5. PLANIFICACIÓN FISCAL CONSIDERADA AGRESIVA: NUEVA OBLIGACIÓN FORMAL

El Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, que modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, -Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio-, regula esta nueva obligación que va encaminada al control de aquellos mecanismos utilizados para limitar la fiscalidad de las operaciones internacionales realizadas.

Su origen viene dado por la publicación el 5 de junio de 2018, en el Diario Oficial de la Unión Europea, la Directiva 2018/822 que regula una nueva obligación de información, a las administraciones tributarias, de aquellos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, para que la misma sea traspuesta a la normativa interna de cada Estado miembro.

La finalidad de dicha obligación de información se centra en conseguir dos aspectos principales:

- Evitar la elusión y la evasión fiscal mediante la obtención de información de operaciones internacionales.
- Generar un efecto disuasorio respecto de la realización de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

Destacar que la obligación de declarar un mecanismo transfronterizo no implica que el mismo deba ser considerado defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias, que indicarían que existe una planificación fiscal catalogada por la norma como agresiva y que obliga a su declaración.

Asimismo, es necesario subrayar 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.

En cuanto al ámbito material, incidir en que se aplica 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.

Respecto del ámbito subjetivo, están obligados a la presentación los intermediarios y los obligados tributarios interesados. En este punto es necesario efectuar una precisión. La norma establece como obligado principal a los intermediarios. Sin embargo, excepcionalmente, la declaración deberá ser presentada por el obligado tributario interesado, en aquellos casos en los que en el intermediario concurra el deber de secreto profesional. Otra cuestión a tener en cuenta es cuando existe pluralidad de intermediarios, puesto que no es necesario que sea presentada la declaración por todos ellos.

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.

Así, se dispone que los **mecanismos transfronterizos cuya primera fase de ejecución** se haya realizado entre el 25 de junio de 2018 y el 30 de junio de 2020 deberán ser objeto de declaración en el plazo de 30 días naturales siguientes a partir de la entrada en vigor de la Orden Ministerial que desarrolle esta obligación, esto es, **desde el 13 de abril de 2021**. La Orden Ministerial en cuestión resulta ser 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", publicada en el B.O.E. núm. 88 del día 13 de abril de 2021.

De igual forma, el plazo para informar **mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación** cuya obligación haya surgido entre el 1 de julio de 2020 y el día anterior a la entrada en vigor de la Orden Ministerial que desarrolle esta obligación, deberá realizarse en el plazo de 30 días naturales siguientes a partir de la entrada en vigor de la Orden ministerial que desarrolle esta obligación, desde el 13 de abril de 2021.

Y, por último, el plazo de declaración de información de **actualización de determinados mecanismos transfronterizos comercializables** puestos a disposición entre el 1 de julio

de 2020 y el 31 de marzo de 2021 deberá realizarse en el plazo de 30 días naturales siguientes a partir de la entrada en vigor de la Orden Ministerial que desarrolle esta obligación, desde el 13 de abril de 2021.

6. MEDIDAS COMPLEMENTARIAS DE APOYO A EMPRESAS Y AUTÓNOMOS AFECTADOS POR LA PANDEMIA DE COVID-19

Con entrada en vigor el día 22 de abril, se ha publicado el Real Decreto-Ley 6/2021, de 20 de abril, por el que se adoptan medidas complementarias de apoyo a empresas y autónomos afectados por la pandemia de COVID-19, cuyo objeto es aprobar un **procedimiento excepcional y temporal, durante los ejercicios 2021 y 2022**, para la concesión por las Delegaciones de Economía y Hacienda de **aplazamientos y/o fraccionamientos del pago de deudas de naturaleza pública, no tributarias ni aduaneras, derivadas del reintegro y/o reembolso de ayudas o de préstamos concedidos por la Administración General del Estado, con dispensa de garantía**, con las siguientes condiciones:

- Las solicitudes podrán referirse tanto a deudas que se encuentren en período voluntario de pago, como a deudas que previamente hubieran sido aplazadas y/o fraccionadas por las Delegaciones de Economía y Hacienda, siempre que no se encuentren **en período ejecutivo de pago**.

- En el supuesto **de reconsideraciones de aplazamientos y/o fraccionamientos previos, la admisión a trámite de la solicitud suspenderá automáticamente el procedimiento** de gestión recaudatoria de las deudas afectadas con efectos desde la presentación de la solicitud hasta que dicte la correspondiente resolución.

- Adicionalmente a la solicitud —la cual debe dirigirse a la Delegación de Economía y Hacienda competente, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 45 del Reglamento General de Recaudación— **se deberán acompañar los documentos que a continuación se relacionan**:

  - **Plan de viabilidad o de negocio**, aprobado por el máximo órgano de administración, que contenga las medidas que se prevén adoptar para superar las dificultades económico-financieras que le impiden, de forma transitoria, efectuar el pago en el plazo o en el calendario establecidos, así como la evolución del negocio prevista para poder afrontar el aplazamiento y una justificación de los datos incluidos.

  - **Informe de auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas**, cuando la solicitud se refiera a deudas que superen los 150.000€, o, de forma acumulada con solicitudes anteriores formuladas al amparo de este Real Decreto-Ley, superen los 250.000€.

  - **Una memoria justificativa en la que se motive adecuadamente la dificultad de atender a las deudas** de acuerdo con el vencimiento o el calendario de pagos vigente, como consecuencia de la crisis sanitaria provocada por la COVID-19;

  - **Una certificación sobre las deudas tributarias y con la Seguridad Social que mantiene el solicitante, expedida por los órganos competentes a solicitud del interesado**, así como una declaración responsable del solicitante sobre las deudas por reintegros y/o reembolsos de ayudas o préstamos con las administraciones públicas, distintas de las que forman parte de la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento;

  - Para aquellas deudas **que ya contaran con una garantía total o parcial**, deberá aportarse documentación firmada por el garante que acredite que la operación aplazada y/o fraccionada sigue estando garantizada en los mismos términos que la deuda original;

- La Delegación de Economía y Hacienda competente, tras la verificación de los documentos y requisitos establecidos en este artículo, podrá **dictar resolución acordando el aplazamiento y/o fraccionamiento con dispensa de garantía**.

MODIFICACIÓN DE ALGUNOS ASPECTOS DEL 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 -19

También debemos comentar que, a través de la Disposición final primera, se han modificado algunos aspectos del 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 -19.

Estos son:

- **Con carácter general NO podrán acogerse a estas ayudas** aquellos empresarios o profesionales que hayan declarado un resultado neto negativo en el 2019, sin embargo, se establece un nuevo *apartado d)* según el cual "*dentro de la asignación establecida en el artículo 2, las Comunidades Autónomas y Ciudades de Ceuta y Melilla* ***podrán establecer excepciones a los criterios recogidos en el párrafo c) del apartado 1 de este artículo atendiendo a circunstancias excepcionales acontecidas en 2019 debidamente justificadas en sus convocatorias****".*
- Los destinatarios de estas ayudas deberán acreditar una actividad que se clasifique en alguno de los códigos de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas -CNAE 09- previstos en el anexo I de la presente norma en el momento de su entrada en vigor. Excepcionalmente, y dentro de la asignación establecida en el artículo 2, las Comunidades Autónomas y Ciudades de Ceuta y Melilla **podrán otorgar ayudas con cargo a esta Línea COVID de ayudas directas a empresarios o profesionales y entidades adscritas a actividades que se clasifiquen en códigos de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas -CNAE 09- no incluidos en el anexo I que se hayan visto particularmente afectados en el ámbito de su territorio, debidamente justificadas en sus convocatorias.**

BOU & ASSOCIATS