

# Aprobada la normativa española anti-híbridos para evitar la elusión fiscal en operaciones vinculadas

- En vigor desde el 11de marzo -

El pasado 10 de marzo se publicó el Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, lo que supone la trasposición al ordenamiento interno de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017 (Directiva ATAD 2), en relación con las **“asimetrías híbridas”**. Dicha transposición se vehicula a través de la introducción de modificaciones en las leyes del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR), **para evitar la elusión fiscal en las operaciones realizadas entre partes vinculadas**.

Las conocidas como **“asimetrías híbridas”** son situaciones en las que se produce **no-imposición o bien doble deducción de gastos como consecuencia de la existencia de calificaciones jurídicas disímiles en varios países o territorios**. Tal y como dispone la exposición de motivos de dicha norma, la trasposición de la Directiva ATAD 2 tiene como objetivo evitar este tipo de situaciones en operaciones que se produzcan entre operadores de España y otros Estados miembros, así como entre operadores de España y de terceros países o territorios que no pertenezcan a la UE:

- (i) 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, y
- (ii) Cuando la asimetría tenga lugar en el marco de un mecanismo estructurado.

A estos efectos, **la referencia a personas y entidades vinculadas se entenderá referida:**

- A las personas o entidades que lo sean conforme al artículo 18 de la LIS y al artículo 15 de la LIRNR.
- Además, a las siguientes personas o entidades:
  - a. Una entidad que tenga, directa o indirectamente, una participación de, al menos, un 25% en los derechos de voto del contribuyente o cuando tenga derecho a recibir, al menos, un 25% de sus beneficios, o en la que el contribuyente tenga dichas participaciones o derechos.
  - b. Una persona o entidad sobre la que el contribuyente actúe conjuntamente con otra persona o entidad en relación con sus derechos de voto o su propiedad; y una persona o entidad que actúe conjuntamente con otra respecto de los derechos de voto o la propiedad del capital del contribuyente.
  - c. Una entidad en cuya gestión el contribuyente tenga una influencia significativa o una entidad que tenga una influencia significativa en la gestión del contribuyente. Se entiende 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 ella.

**El mencionado Real Decreto-ley consta de dos artículos, recogiendo en el artículo primero las modificaciones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y en el segundo las modificaciones del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR),** siendo estas modificaciones medidas precautorias que persiguen detectar conductas que pudieren dar lugar a una disminución recaudatoria.

En lo referente a la **LIS**, son tres las modificaciones que se introducen:

- Se introduce un artículo, el 15 bis, relativo a las asimetrías híbridas.
- Se modifica el punto 1 del artículo 16, en relación a los gastos financieros.
- Se deroga la letra j) artículo 15 de la LIS.

Con carácter general, el termino de “Asimetrías Híbridas” como concepto nuevo estaba, de alguna manera, integrado en el artículo 15 j) de la LIS, y era claro, recogía la regla primaria, mediante la cual, no era deducible un gasto que correspondiera a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal divergente en estas, no generen un ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10 por ciento. Ahora con el Real Decreto-ley, este precepto, el 15 j) de la LIS se deroga, y se introduce el nuevo artículo 15 bis en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

En el artículo 15 bis de la LIS, se las denomina “Asimetrías Híbridas”, y en sus 13 puntos, establece distintas clases de asimetrías, el concepto de mecanismo estructurado, la aplicación del precepto, cuando un ingreso genera renta de doble inclusión y los casos en que no se va a aplicar el artículo. Con carácter general, podemos decir que **en todas las asimetrías híbridas, se establece la regla primaria, que es denegar el gasto cuando no se genera un ingreso** y en algunas de las asimetrías híbridas introduce, asimismo, la **regla secundaria, siendo esta la inclusión del ingreso, siempre que el país ordenante haya permitido la inclusión del gasto.**

La norma ahora publicada incorpora en la LIS un nuevo artículo 15bis, como ya hemos apuntado anteriormente, y en la LIRNR dos apartados 6 y 7 a su artículo 18. Dichas modificaciones pretenden, con carácter general, aproximar aún más el texto español a lo previsto en la Directiva, de manera que se facilite la interpretación de una norma en sí bastante compleja.

El texto, por tanto, **prevé que no se puedan deducir gastos o que se deba diferir su deducibilidad, o bien que se deban añadir ingresos sujetos a gravamen, en los siguientes supuestos,** siempre que se den las circunstancias expresamente previstas en la norma:

- **Deducción sin inclusión:** Supuestos en los que un gasto es deducible en un territorio sin que sea considerado ingreso gravable en el país del perceptor (salvo los supuestos que se mencionan posteriormente de exención, contrato financiero sujeto a un régimen tributario especial o diferencias de valoración por aplicación de las normas de operaciones vinculadas), o esté 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, como consecuencia de la existencia de diversas calificaciones del gasto o de la naturaleza jurídica de los contribuyentes involucrados.

- **Doble deducción:** Casos en los que un mismo gasto es deducible en dos países o territorios.
- **Establecimientos permanentes híbridos:** Supuestos de deducción sin inclusión o de doble deducción cuyo origen está en las diferencias en el reconocimiento de ingresos y gastos, o incluso en el reconocimiento de la propia existencia de un establecimiento permanente, entre el país en que está localizado el establecimiento permanente y el país en que se sitúa la casa central.
- **Asimetrías importadas,** en las que la asimetría híbrida tiene lugar en relación con una tercera entidad situada en otro país o territorio, pero que da lugar a un gasto deducible en España.
- **Mecanismos estructurados,** en los que la generación de un gasto deducible sin la tributación de su correlativo ingreso o de un gasto deducible en dos o más países o territorios, forma parte del retorno esperado del mecanismo (o bien el mecanismo ha sido diseñado para producir precisamente esos resultados). A estos efectos, se considera mecanismo estructurado todo acuerdo, negocio, esquema u operación en el que la ventaja fiscal derivada de las asimetrías híbridas se cuantifique o considere en sus condiciones o contraprestaciones, o que haya sido diseñado para producir los resultados de dichas asimetrías, excepto si el contribuyente o una persona o entidad vinculada no hayan podido conocerlos razonablemente y no compartan la ventaja fiscal.
- **Doble utilización de retenciones,** a efectos de la deducción por doble imposición internacional.
- **Doble residencia fiscal,** cuando conduce a que un gasto sea fiscalmente deducible en dos países o territorios al mismo tiempo.

En coherencia con todo lo anterior, se modifica también el artículo 16.1 de la LIS para establecer que el límite de deducibilidad de los gastos financieros (30% del beneficio operativo del ejercicio) se calculará sin tener en cuenta los gastos que no sean deducibles conforme al nuevo artículo 15.bis (además de, como hasta ahora, los que no lo sean por aplicación de las letras g y h del mismo artículo 15 LIS).

Como se ha expuesto, interesa destacar que en el nuevo artículo 15.bis de la LIS, apartado 13, se ha añadido que **no resultará de aplicación la normativa expuesta:**

- (iii) Cuando la asimetría híbrida se deba a que el beneficiario esté exento del impuesto.
- (iv) Cuando 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; o
- (v) 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.

En lo que se refiere a las modificaciones introducidas en el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (TRIRNR), se añaden los apartados 6 y 7 al artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo), para establecer lo siguiente:

- En el apartado 6 establece la no deducibilidad de los siguientes gastos:
  - a. Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes, así como con una persona o entidad vinculada a dicha casa central o alguno de sus establecimientos permanentes, que, 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 estimados por operaciones internas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes o los de una persona o entidad vinculada que, debido a la legislación del país o territorio del beneficiario, no generen un ingreso, en la parte que no se compense con ingresos que generen renta de doble inclusión.
  - c. Los gastos correspondientes a operaciones del establecimiento permanente que sean asimismo fiscalmente deducibles en la casa central, en la parte que no se compense con ingresos de dicho establecimiento permanente o entidad vinculada que generen renta de doble inclusión.
  - d. Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con un establecimiento permanente de la casa central o de una persona o entidad vinculada que, como consecuencia de que no es reconocido fiscalmente por el país o territorio de situación, no generan ingreso.
  
- En el apartado 7 se establece, a modo conceptual, lo siguiente:

Que a efectos de lo dispuesto en el apartado 6, así como en cualquier otro caso de asimetría híbrida regulado en el artículo 15 bis de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que sea de aplicación, lo siguiente:

- a. Se considera que un ingreso genera renta de doble inclusión cuando esté sometido a tributación con arreglo a este texto refundido y a la legislación del otro país o territorio.
- b. Hace una referencia a que las personas o entidades vinculadas comprenderá, además de las dispuestas en el artículo 15.2 de este texto refundido, las mismas que anteriormente hemos detallado en la aplicación del artículo 15 bis de la Ley 27/2014.

La normativa entró en vigor el pasado 11 de marzo y afecta a los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020 que no hayan concluido en dicha fecha.

Esperando que la información sea de su interés, aprovechamos la ocasión para saludarles atentamente,

**Carolina Mateo Marín** · [carolina.mateo@pich.bnfix.com](mailto:carolina.mateo@pich.bnfix.com)  
*Responsable de Fiscalidad Internacional*  
**BNFIX PICH Tax · Legal · Audit · Advisory**