



MINISTERIO
DE HACIENDA

SECRETARÍA DE ESTADO
DE HACIENDA

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

**DOCUMENTO SOMETIDO A TRÁMITE DE AUDIENCIA PÚBLICA
30 DE NOVIEMBRE DE 2020**

MEMORIA DEL ANÁLISIS DE IMPACTO NORMATIVO DEL ANTEPROYECTO DE LEY 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

CORREO ELECTRÓNICO

registro@tributos.hacienda.gob.es

ALCALÁ, 5
28014 MADRID
TEL: 91 595 80 00
FAX: 91 595 84 46



ÍNDICE

	<u>Página</u>
I. OPORTUNIDAD DEL PROYECTO NORMATIVO	3
1. Motivación	3
2. Objetivo	5
3. Alternativas	6
4. Adecuación a los principios de buena regulación	6
5. Plan Anual Normativo	7
II. CONTENIDO Y ANÁLISIS JURÍDICO	7
1. Contenido del proyecto	7
2. Análisis jurídico	11
III. ADECUACIÓN DE LA NORMA AL ORDEN DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS....	12
IV. DESCRIPCIÓN DE LA TRAMITACIÓN	12
V. ANÁLISIS DE IMPACTOS	12
1. Impacto económico y presupuestario	12
2. Impacto por razón de género	13
3. Impacto en la infancia y en la adolescencia	14
4. Impacto en la familia	14
5. Otros impactos.....	14
VI. EVALUACIÓN EX POST	14



Esta memoria del análisis del impacto normativo integra la memoria, estudios o informes sobre la necesidad y oportunidad del proyecto normativo, así como la memoria económica y el informe de impacto de género, previstos en la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (BOE de 28 de noviembre). Para la elaboración de la memoria se ha tenido en cuenta la estructura prevista en el Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo (BOE de 14 de noviembre), así como la Guía Metodológica para la Elaboración de la Memoria del Análisis de Impacto Normativo a la que se refiere la disposición adicional primera del Real Decreto anterior.

I. OPORTUNIDAD DEL PROYECTO NORMATIVO

1. Motivación

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, se enmarca dentro del paquete de medidas de la Comisión Europea para lograr una tributación más justa, sencilla y eficaz en la Unión Europea (UE). Para ello, se prevé el establecimiento de una serie de medidas concretas para evitar la planificación fiscal agresiva, aumentar la transparencia fiscal y crear condiciones equitativas para todas las empresas de la UE.

La Directiva establece cinco medidas que todos los Estados miembros deben aplicar contra las formas comunes de planificación fiscal agresiva, a saber: la limitación de la deducibilidad de los intereses, la imposición de salida, la norma general contra las prácticas abusivas, las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas y las normas para hacer frente a las asimetrías híbridas. Su objetivo es crear un nivel mínimo de protección contra la evasión del Impuesto sobre Sociedades (IS) en toda la UE, al tiempo que garantiza un entorno más justo y más estable para las empresas.

Las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (régimen de transparencia fiscal internacional en nuestro ordenamiento tributario), junto con las relativas a la imposición de salida, son objeto de transposición en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de 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, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales Congreso de los Diputados el día 23 de octubre de 2020.

Por otra parte, dado que la normativa española relativa a la limitación de intereses ha sido considerada por la Comisión Europea como igualmente eficaz a la establecida en el artículo 4 de la Directiva (UE) 2016/1164, la transposición de esta última se realizará a más tardar para el 31 de diciembre de 2024. En cuanto a la norma general contra las prácticas abusivas que contiene la mencionada Directiva, se considera ya incluida en nuestro ordenamiento tributario a través de las figuras del conflicto en aplicación de la norma y la simulación, recogidas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

Por último, la Directiva (UE) 2016/1164 establecía un marco para luchar contra las asimetrías híbridas incluyendo normas sobre las asimetrías híbridas entre Estados Miembros que fue objeto de modificación por la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017 que modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

La Directiva (UE) 2017/952 modificó el artículo 11 de la Directiva (UE) 2016/1164 estableciendo que la trasposición de la regla contenida en el artículo 9 (asimetrías híbridas) ha de realizarse a más tardar para el 31 de diciembre de 2019, al igual que el artículo 9 ter (asimetrías relacionadas con la residencia fiscal) por aplicación de lo dispuesto en el artículo 2 de la Directiva (UE) 2017/952, y proceder a su aplicación a partir del 1 de enero de 2020. Por su parte, el citado



artículo 2 dispone que la trasposición de la regla contenida en su artículo 9 bis (asimetrías híbridas invertidas) ha de efectuarse con fecha límite el 31 de diciembre de 2021 y proceder a su aplicación a partir del 1 de enero de 2022.

Por otro lado, es importante señalar que el artículo 3 de la Directiva (UE) 2016/1164 alude a lo que denomina como "nivel mínimo de protección", indicando que "la presente Directiva no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del Impuesto sobre Sociedades". Es decir, se permite que, sin perjuicio de la necesidad de transponer de los preceptos sobre asimetrías híbridas de la Directiva, puedan establecerse o mantenerse normas nacionales que supongan un nivel de protección más elevado.

Si bien la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en lo sucesivo LIS, contiene normas que neutralizan determinadas asimetrías híbridas que resultan de aplicación tanto a los contribuyentes de dicho Impuesto como a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) que obtienen rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español por aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 18 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante, TRLIRNR, la Directiva (UE) 2016/1164 cubre una tipología de asimetrías híbridas mayor, en particular, regula normas que abordan las asimetrías derivadas de entidades híbridas y establecimientos permanentes híbridos (artículo 9), así como asimetrías relacionadas con la residencia fiscal (artículo 9 ter) y las asimetrías híbridas invertidas (artículo 9 bis).

En vista de lo anterior, resulta necesario llevar a cabo modificaciones tanto en la LIS como en el TRLIRNR, previa toma de decisión acerca de las opciones que ofrece la Directiva (UE) 2016/1164 y sobre el mantenimiento o no de determinadas particularidades de la norma española que suponen un nivel de protección mayor de la base imponible.

En este sentido, y en uso de la potestad conferida a los Estados miembros en la letra a) del artículo 9.4 de la Directiva (UE) 2016/1164, se ha optado por no transponer la regla secundaria en los supuestos de asimetrías híbridas en que así se permite, esto es, para las asimetrías híbridas que están enunciadas en el citado precepto no se establece la inclusión en la renta del contribuyente del pago cuya deducción se haya permitido en otro país o territorio por no haberse aplicado la regla primaria. De igual forma, se ha optado por no excluir del ámbito de aplicación de la Directiva (UE) 2016/1164 a los instrumentos intragrupo emitidos con el propósito de satisfacer los requisitos de capacidad de absorción de pérdidas del emisor a que se refiere la letra b) del mencionado artículo 9.4. Esta exclusión tenía carácter temporal ya que podía aplicarse hasta el 31 de diciembre de 2022.

Por otra parte, teniendo en cuenta el "nivel mínimo de protección" que establece la Directiva (UE) 2016/1164, se ha decidido mantener la protección de la base imponible contenida en el artículo 15 j) de la LIS, de tal modo que, en primer lugar, la relación de vinculación se mantiene por referencia a lo dispuesto en el artículo 18 de la LIS, que en el caso de vinculación socio sociedad exige un participación del 25 por ciento en el capital social o los fondos propios y, en segundo lugar, permanece, cuando así proceda, la referencia al sometimiento del ingreso a un tipo de gravamen nominal no inferior al 10 por ciento para considerar que dicho ingreso ha estado sometido a tributación. Por último, se mantiene en los términos vigentes, la regla secundaria regulada en el penúltimo párrafo del artículo 21.1 de la LIS, lo que implica que el porcentaje de participación para que tal regla sea de aplicación es el establecido en dicho precepto. Lo mismo sucede en relación con lo dispuesto en los artículos 21.2 y 32.2 de la LIS, en lo relativo a determinadas transferencias financieras híbridas

Por último, la regla contenida en el artículo 9 bis de la Directiva (UE) 2016/1164 (asimetrías híbridas invertidas) se considera ya incluida en nuestro ordenamiento tributario toda vez que lo



establecido en la regulación de los impuestos que gravan la renta impiden que surja la asimetría señalada.

De acuerdo con todo lo anterior, mediante este texto legal se transponen las reglas contenidas en los artículos 9 y 9 ter de la Directiva (UE) 2016/1164, en la redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952 (asimetrías híbridas y asimetrías relacionadas con la residencia fiscal, respectivamente), incorporándolas a la LIS y al TRLIRNR.

En primer lugar, la transposición en el IS se realiza mediante la incorporación en la LIS del artículo 15 bis, con la consiguiente derogación del artículo 15 j), que, bajo la denominación “asimetrías híbridas”, regula los preceptos para neutralizar las asimetrías de instrumentos financieros híbridos, entidades híbridas, establecimientos permanentes híbridos, asimetrías importadas y transferencias híbridas, negando la deducibilidad del gasto en el IS, debido a diferencias de calificación o atribución, cuando el correlativo ingreso no tribute o cuando tal gasto sea, asimismo, deducible en otra entidad, o bien disponiendo la integración en la base imponible del ingreso correspondiente a un gasto que haya sido fiscalmente deducible en otro país o territorio en el que no se haya aplicado la regla primaria. De igual forma, en dicho artículo se regula el supuesto de establecimiento permanente no computado y la asimetría relacionada con la residencia fiscal. Siguen siendo aplicables, como ya se ha señalado con anterioridad, los preceptos regulados en el penúltimo párrafo del artículo 21.1 de la LIS, como regla secundaria en supuestos de instrumentos financieros híbridos, así como lo dispuesto en los artículos 21.2 y 32.2, ambos de la LIS, en tanto que reglas aplicables a determinadas transferencias híbridas.

Por otra parte, en el artículo 15 bis de la LIS se incorporan, junto a las reglas señaladas, las definiciones necesarias para la transposición de los ámbitos subjetivo y material de la Directiva (UE) 2016/1164, principalmente, los supuestos específicos de vinculación no regulados en el artículo 18.2 de la LIS y en el marco de los cuales también se aplicarán las reglas de asimetrías híbridas, la definición de ingreso sometido a tributación en dos países o territorios (renta de doble inclusión, en términos de la Directiva (UE) 2016/1164) y el concepto de mecanismo estructurado.

En segundo lugar, en el IRNR se añade el apartado 9 en el artículo 18 del TRLIRNR que establece la no deducibilidad de ciertos gastos en los supuestos de establecimientos permanentes híbridos; los casos de vinculación no recogidos en el artículo 15.2 del TRLIRNR, con la finalidad de que en tales supuestos se apliquen las reglas de asimetrías híbridas, y la definición de ingreso sometido a tributación en dos países o territorios. Hay que recordar que en lo no dispuesto en el TRLIRNR en materia de asimetrías híbridas será de aplicación, cuando así proceda para la determinación de la base imponible de un establecimiento permanente y en virtud de la remisión que contiene el artículo 18.1 del TRLIRNR, lo dispuesto en la LIS.

2. Objetivo

De acuerdo con lo expuesto, el objetivo a alcanzar a través de la norma es transponer al Ordenamiento tributario interno, con el alcance señalado, la aludida Directiva 2016/1164, en la redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952.

La Directiva afronta la erosión de bases imponibles causada por asimetrías híbridas mediante un conjunto de reglas que permitirán neutralizar las generadas por instrumentos, entidades y establecimientos permanentes híbridos, tanto si tienen su origen en la UE como en terceros países, así como la asimetría relacionada con la residencia fiscal.

Por asimetrías híbridas o asimetrías en resultados la Directiva 2016/1164 se refiere a aquellos supuestos en los que la diferente calificación de un operación, renta o entidad en dos países o territorios diferentes, hace que se produzca la deducción de un gasto sin la correlativa tributación del ingreso o la doble deducción del mismo gasto. Existen otros supuestos especiales en los que tal asimetría se manifiesta en la doble no inclusión de un ingreso o en el doble aprovechamiento de créditos fiscales.



La transposición de los preceptos de la Directiva a la normativa interna española permitirá completar esta con reglas de protección de las bases imponibles contra las asimetrías híbridas más amplias que las actualmente existentes tanto en el IS como en el IRNR, evitando un impacto global negativo desde el punto de vista de la competencia, eficiencia, transparencia y justicia. Las medidas implantadas neutralizarán los efectos de los mecanismos híbridos poniendo fin, así, a la aplicación de deducciones múltiples de gastos en los que se ha incurrido una sola vez, deducciones sin la correspondiente tributación de los ingresos, o la generación de múltiples deducciones por doble imposición internacional a partir de un único impuesto pagado. Al neutralizarse los desajustes fiscales de los mecanismos híbridos, se impedirá la utilización de dichas estructuras como mecanismo de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios, sin que ello tenga un impacto negativo en la inversión y el comercio transfronterizo.

3. Alternativas

Las modificaciones que se recogen en este texto introducen cambios en dos normas legales sustantivas de distintos tributos debiendo, por tanto, acometerse en una disposición con rango de ley.

Por ello, la alternativa más conveniente consiste en la aprobación de una norma con rango de ley a través de la cual se modifique la LIS y el TRLIRNR.

Como se ha señalado anteriormente, el Anteproyecto de Ley responde al mandato de trasposición de la Directiva (UE) 2016/1164, en su redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952, para establecer las reglas que neutralicen los efectos fiscales de las asimetrías híbridas, algunas de ellas no reguladas actualmente en el ámbito de la imposición directa en España.

Por tanto, desde esta óptica, no se podía evaluar ninguna alternativa no regulatoria y, consecuentemente, se debe elaborar y aprobar una normativa de trasposición de la citada Directiva.

4. Adecuación a los principios de buena regulación

El texto normativo se adapta a los principios de buena regulación previstos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre), esto es, los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia

Así, se cumple el principio de necesidad y eficacia, por cuanto es necesaria la aprobación de una Ley, dados los motivos y alternativas reguladoras que se detallan a lo largo de esta Memoria, entre ellas, la incorporación de modificaciones en diversas normas del ordenamiento que tienen rango legal.

Se cumple también el principio de proporcionalidad, por cuanto se ha observado de forma exclusiva el modo de atender los objetivos estrictamente exigidos, antes mencionados.

Respecto al principio de seguridad jurídica, se ha garantizado la coherencia del proyecto normativo con el resto del ordenamiento jurídico nacional, así como con el de la UE. De hecho, la norma responde a la necesidad de trasposición de normativa comunitaria al Derecho español, en concreto, de la aludida Directiva 2016/1164, en su redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952.

En cuanto al principio de transparencia, sin perjuicio de su publicación oficial en el Boletín Oficial del Estado, se garantiza la publicación del Anteproyecto, así como de su Memoria en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda, a efectos de que puedan ser conocidos dichos textos en el trámite de audiencia e información pública por todos los ciudadanos.

Por último, en relación con el principio de eficiencia, se ha intentado que la norma genere las menores cargas administrativas para los ciudadanos, así como los menores costes indirectos,



fomentando el uso racional de los recursos públicos y el pleno respeto a los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

5. Plan Anual Normativo

Esta norma, en lo que concierne a la transposición de la Directiva 2016/1164, se recoge en el Plan Anual Normativo correspondiente a 2020 bajo la rúbrica “Ley por la que se modifica la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, para incorporar la normativa sobre asimetrías híbridas regulada en la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior”.

II. CONTENIDO Y ANÁLISIS JURÍDICO

1. Contenido del proyecto

Este Anteproyecto de Ley consta de dos artículos, una disposición derogatoria y tres disposiciones finales.

El **artículo primero** recoge la modificación introducida en la LIS, en la que se incorpora un nuevo artículo 15.bis denominado “Asimetrías híbridas”. Este artículo recoge el contenido de la Directiva (UE) 2016/1164 pendiente de transposición en materia de asimetrías híbridas, así como lo ya dispuesto en el vigente artículo 15 j) de la LIS que, en consecuencia, es objeto de derogación.

El primer párrafo del apartado 1 del artículo 15.bis contiene la regla primaria regulada en el artículo 9.2.a) de la Directiva (UE) 2016/1164 para neutralizar una asimetría en resultados tipo “deducción sin inclusión”, denegando la deducción de un gasto que corresponda a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas situadas en otro país o territorio cuando, como consecuencia de una diferente calificación fiscal del gasto o de la operación, no se genere un ingreso o el ingreso que se genere esté exento, sujeto a eliminación de la doble imposición o tribute a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento. Este precepto da respuesta a la asimetría de instrumento financiero híbrido definido en la letra a) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164.

Lo dispuesto en ese párrafo no será de aplicación si el ingreso tributa a un tipo nominal de gravamen no inferior al 10 por ciento, sin derecho a exención o eliminación de la doble imposición, dentro del período que comience doce meses antes de la conclusión del período impositivo del contribuyente.

La regla secundaria correspondiente a este tipo de asimetría híbrida regulada en el artículo 9.2.b) de la Directiva (UE) 2016/1164 supone la inclusión del ingreso en la base imponible del contribuyente del IS, sin que proceda su exención, cuando España sea el país del beneficiario o del inversor y la deducción del gasto se haya permitido en el país del ordenante o pagador, estando ya regulada en el penúltimo párrafo del artículo 21.1 de la LIS.

No se deniega la deducción del gasto, y así se recoge en el tercer párrafo de este primer apartado del artículo 15 bis, en el supuesto a que se refiere la letra a) del segundo párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, esto es, en el caso de *“un pago que represente el rendimiento subyacente de un instrumento financiero transferido (...) cuando el pago sea realizado por un operador financiero en el marco de una transferencia híbrida introducida en el mercado siempre que la jurisdicción del ordenante obligue al operador financiero a incluir como renta todos los importes percibidos en relación con el instrumento financiero transferido”*. Este precepto se complementa con las definiciones de operador financiero, país o territorio del ordenante y transferencia híbrida.

En el apartado 2 del nuevo artículo 15.bis se regulan las reglas primaria y secundaria establecidas en el artículo 9.2 de la Directiva (UE) 2016/1164 para neutralizar la asimetría en resultados tipo



“deducción sin inclusión” en el caso de las entidades híbridas a que se refiere la letra e) del primer párrafo del artículo 2.9 de la citada Directiva. En estas entidades híbridas, la diferente calificación del contribuyente del IS en la legislación del otro país o territorio supone que un gasto correspondiente a una operación realizada por éste con una persona o entidad vinculada no genere en esta última un ingreso. La transposición de lo dispuesto en el artículo 9.2.a) de la mencionada Directiva conlleva, como regla primaria, la no deducción del gasto en el IS. Por el contrario, cuando el contribuyente del IS es el beneficiario del pago y una diferente calificación fiscal de la persona o entidad vinculada con la que se realiza la operación de lugar al tipo de asimetría en resultados a que se refiere este párrafo, la transposición de la regla secundaria regulada en el artículo 9.2.b) de la Directiva lleva a integrar en la base imponible del contribuyente del IS el ingreso, siempre que el gasto haya sido fiscalmente deducible en el otro país o territorio.

Ahora bien, las reglas anteriores solo se aplicarán si la deducción del gasto se compensa con un ingreso que no sea de doble inclusión, considerando como tal, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva (UE) 2016/1164 y recogido en el apartado 11 del artículo 15 bis, aquél ingreso sometido a tributación de acuerdo con lo dispuesto en la LIS y en la legislación del otro país o territorio, sin derecho a exención ni a eliminación de la doble imposición.

Por su parte, el caso de la entidad híbrida a que se refiere la letra b) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 es objeto de transposición en el apartado 3 del artículo 15 bis. En ese supuesto, se transpone exclusivamente la regla primaria del artículo 9.2.a) de la Directiva (UE) 2016/1164, en uso de la potestad conferida a los Estados miembros en la letra a) del artículo 9.4 de la reiterada Directiva. En virtud de dicha regla se deniega la deducción del gasto en el contribuyente del IS cuando como consecuencia de la diferente calificación fiscal de la entidad vinculada con la que se realiza la operación en el país o territorio de dicha entidad y en el país o territorio del inversor o partícipe en dicha entidad, no se genere un ingreso.

El apartado 4 del artículo 15.bis contempla la asimetría en resultados del tipo “doble deducción” a que se refiere la letra g) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164, consistente en que el mismo gasto tiene la consideración de fiscalmente deducible en dos países o territorios. En este tipo de asimetría, lo dispuesto en la letra a) del artículo 9.1 de la Directiva (UE) 2016/1164 deniega, como regla primaria, la deducción del gasto en el Estado miembro que es la jurisdicción del inversor. En virtud del mencionado precepto, el primer párrafo del artículo 15.bis.4 dispone que el gasto no será fiscalmente deducible en un contribuyente del IS cuando corresponda a una operación realizada con o por una persona vinculada residente en otro país o territorio y, como consecuencia de la diferente calificación de esta, el gasto resulta, asimismo, fiscalmente deducible en ella. Por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) del mismo precepto, y como regla secundaria, si no se deniega la deducción en la jurisdicción del inversor, se denegará en el Estado miembro que sea la jurisdicción del ordenante. De acuerdo con dicho precepto, el segundo párrafo del artículo 15.bis.4 deniega la deducibilidad del gasto en el que haya incurrido un contribuyente del IS cuando la diferente calificación de dicho contribuyente en el país de su inversor o partícipe de lugar a un gasto, asimismo, fiscalmente deducible. Al igual que en el supuesto regulado en el apartado 2 del artículo 15.bis, la no deducibilidad del gasto está limitada a la parte que no se compense con un ingreso de doble inclusión.

En el apartado 5 del artículo 15.bis se introducen las reglas aplicables en los casos de asimetrías de establecimientos permanentes híbridos que den lugar a un resultado de “deducción sin inclusión” [letras a), b) y c)] o de “doble deducción” [letra d)] a que se refieren las letras c), d), f) y g), respectivamente, del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164. Hay que señalar que respecto de las asimetrías a que se refieren las citadas letras c), d) y f) se transpone exclusivamente la regla primaria del artículo 9.2.a) de la Directiva (UE) 2016/1164, en uso de la potestad conferida a los Estados miembros en la letra a) del artículo 9.4 de la citada Directiva. En el supuesto a que se refiere la letra g), el artículo 15.bis de la LIS regula la regla primaria mientras



que la regla secundaria es objeto de regulación en el TRLIRNR, al deber ser aplicada por el contribuyente de uno u otro Impuesto, respectivamente.

En concreto, en el supuesto regulado en la letra a) del artículo 15.bis.5 se deniega la deducibilidad de un gasto en las operaciones realizadas por un contribuyente del IS con establecimientos permanentes de una entidad vinculada o con una entidad vinculada que tenga establecimientos permanentes, cuando diferencias fiscales en la atribución de ingresos entre la casa central y sus establecimientos permanentes hacen que no se genere un ingreso. En el supuesto regulado en la letra b) del mismo precepto, la no deducibilidad fiscal de gasto se debe a que la operación es realizada con un establecimiento permanente no reconocido fiscalmente en su país o territorio de situación, lo que conlleva que en dicho país o territorio no se genere ingreso. En cuanto al supuesto regulado en la letra c), se deniega la deducibilidad de un gasto estimado en operaciones internas realizadas por el contribuyente del IS con un establecimiento permanente, cuando debido a la normativa del país o territorio de situación del establecimiento permanente no se genera un ingreso, en la parte en la que dicho gasto no se compense con un ingreso de doble inclusión. Por último, la no deducibilidad del gasto que se establece en la letra d) trae causa en una operación realizada por un establecimiento permanente del contribuyente que resulta igualmente deducible en dicho establecimiento, en la parte en que no se compense con un ingreso de doble inclusión.

El apartado 6 del nuevo artículo 15.bis incorpora la regla para evitar los efectos de las asimetrías de establecimientos permanentes no computados a que se refiere el apartado 5 del artículo 9 de la Directiva (UE) 2016/1164. En este sentido, un establecimiento permanente no computado es definido como cualquier mecanismo que dé lugar a un establecimiento permanente con arreglo a la legislación del país o territorio de su casa central y que no se considere que da lugar a un establecimiento permanente con arreglo a la legislación del otro país o territorio. Así, el artículo 9.5 de la citada Directiva exige que las rentas de un establecimiento permanente no computado queden sujetas a tributación en el Estado miembro en el que sea residente el contribuyente o casa central, a menos que tal Estado miembro esté obligado a aplicar la exención en virtud de un tratado de doble imposición suscrito con un tercer estado. De acuerdo con lo anterior, el artículo 15.bis.6 dispone que no se aplicará la exención regulada en el artículo 22 de la LIS a las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente no reconocido en su país o territorio de situación excepto que la exención venga exigida en virtud de un convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito con un país o territorio distinto de un Estado miembro de la UE.

En el apartado 7 del artículo 15.bis se introduce la regla establecida para las asimetrías importadas reguladas en el apartado 3 del artículo 9 de la Directiva (UE) 2016/1164. En estos supuestos, la asimetría híbrida no tiene lugar en el territorio español sino en terceros países que no aplican reglas para evitar asimetrías híbridas como las reguladas en la Directiva (UE) 2016/1164 si bien, mediante un gasto que tiene la consideración de fiscalmente deducible en un contribuyente en territorio español se financia alguna de las asimetrías a que se refiere la citada Directiva. La regla introducida en el apartado mencionado niega la deducibilidad del gasto en un contribuyente del IS cuando ese gasto financie gastos deducibles en alguna de las asimetrías híbridas a que se refiere el artículo 15.bis excepto cuando los países o territorios afectados por ellas realicen un ajuste primario o secundario para anular los efectos de la asimetría.

El apartado 8 del artículo 15.bis extiende el ámbito de aplicación de las reglas para neutralizar las asimetrías híbridas reguladas en los apartados que le preceden al caso de operaciones efectuadas en el marco de un mecanismo estructurado y, a tal efecto, define que se entiende por tal mecanismo aquél en el que la generación de un gasto sin la tributación de su correlativo ingreso o de un gasto deducible en dos o más países o territorios, en los términos señalados en el artículo 15.bis, están tarifados en las condiciones del mecanismo o bien dicho mecanismo ha sido diseñado para producir esos resultados.



El apartado 9 del nuevo artículo 15.bis neutraliza los efectos de las asimetrías de transferencias híbridas generadas por una doble utilización de retenciones, incorporando la regla establecida en el apartado 6 del artículo 9 de la Directiva (UE) 2016/1164 por la que la retención practicada a cuenta del IS será deducible en la cuota íntegra del mismo en la proporción que se corresponda con la renta obtenida en una transferencia híbrida integrada en la base imponible que se haya realizado en el marco de un mecanismo estructurado.

La asimetría a que se refiere el apartado 10 del artículo 15.bis es la relacionada con la residencia fiscal, incorporándose las reglas previstas para su corrección en el artículo 9 ter de la Directiva (UE) 2016/1164. Así, se dispone la no deducibilidad de un gasto en un contribuyente del IS cuando dicho gasto sea igualmente deducible en otro país o territorio en el que dicho contribuyente sea, asimismo, residente fiscal, excepto que el otro país o territorio sea un Estado miembro de la UE 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.

En el apartado 11 del artículo 15.bis, como ya se ha señalado con anterioridad, se delimita lo que debe entenderse por “ingreso sometido a tributación con arreglo a la LIS y a la legislación del otro país o territorio” a efectos de aplicar aquellas normas sobre asimetrías híbridas contempladas en el artículo 15.bis en las que la asimetría únicamente se produce si la jurisdicción del ordenante permite que la deducción se compense con un ingreso que no sea de doble inclusión.

Por último, el apartado 12 del artículo 15.bis completa, a efectos de aplicar las normas sobre asimetrías híbridas, los casos de vinculación previstos en el artículo 18 de la LIS, para incorporar los supuestos previstos en la Directiva (UE) 2016/1164, en concreto, la persona o entidad que actúe conjuntamente con otra respecto de los derechos de voto y la existencia de influencia significativa en la gestión.

El **artículo segundo** se refiere a la modificación realizada en el TRLIRNR por la que se introduce el apartado 9 en su artículo 18, con el objeto de efectuar la transposición en dicho texto refundido de la normativa sobre asimetrías híbridas prevista en el artículo 9 de la reiterada Directiva 2016/1164 aplicable a las asimetrías híbridas referidas en las letras c), f) y d) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva (UE) 2016/1164 que se corresponden con las letras a), b) y d) del artículo 18.9 del TRLIRNR, respectivamente.

Así, en virtud de lo dispuesto en la letra a) del artículo 18.9 del TRLIRNR se deniega la deducibilidad de un gasto en la determinación de la base imponible de un establecimiento permanente residente en territorio español en las operaciones realizadas con su casa central o con otro de sus establecimientos permanentes, así como con una persona o entidad vinculada, cuando diferencias fiscales en la atribución de ingresos conllevan que no se genere un ingreso. En el supuesto regulado en la letra b) del mismo precepto se deniega la deducibilidad de un gasto estimado en operaciones internas realizadas con la casa central o con alguno de sus establecimientos permanentes o los de una persona o entidad vinculada, cuando debido a la normativa del país o territorio de situación del beneficiario no se genera un ingreso, en la parte en la que dicho gasto no se compense con un ingreso de doble inclusión. Por último, en la letra d) la no deducibilidad fiscal de gasto se debe a que la operación es realizada con un establecimiento permanente de la casa central o de una persona o entidad vinculada no reconocido fiscalmente en su país o territorio de situación, lo que conlleva que en dicho país o territorio no se genere ingreso.

Dichas asimetrías en resultados son del tipo “deducción no inclusión” y para ellas se ha traspuesto, exclusivamente, la regla primaria del artículo 9.2.a) de la Directiva (UE) 2016/1164, en uso de la potestad conferida a los Estados miembros en la letra a) del artículo 9.4 de la mencionada Directiva (UE).



Por otra parte, lo dispuesto en la letra c) del mencionado artículo 18.9 del TRLIRNR transpone la regla secundaria de la letra g) del primer párrafo del artículo 2.9 de la Directiva para la asimetría en resultados tipo “doble deducción” de un gasto, señalando que no será fiscalmente deducible el gasto realizado por un establecimiento permanente cuando con arreglo a la legislación de la casa central este gasto haya sido, igualmente, fiscalmente deducible en ella, por la parte que no se compense con un ingreso de doble inclusión. La regla primaria de dicha letra g) se regula en el artículo 15.bis. 5 b) de la LIS, al deber ser aplicada por un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, se incorpora en el mencionado apartado 9 del artículo 18 del TRLIRNR lo que debe entenderse por “ingreso sometido a tributación con arreglo a este texto refundido y a la legislación del otro país o territorio” y los supuestos de vinculación previstos en la Directiva (UE) 2016/1164, no previstos en el artículo 15.2 del TRLIRNR, en concreto, la persona o entidad que actúe conjuntamente con otra respecto de los derechos de voto y la existencia de influencia significativa en la gestión.

Cabe recordar que en todo lo no dispuesto en el TRLIRNR se deberá estar, tanto para lo regulado en el artículo 18.9 de dicho texto refundido como para otros supuestos de asimetrías híbridas que afecten al Impuesto, a lo dispuesto en la LIS, en virtud de la remisión que se hace a dicha Ley en el primer apartado del artículo 18 del texto refundido.

Concluye el texto con una disposición derogatoria y tres disposiciones finales.

La disposición derogatoria única contiene la previsión por la que se deroga la letra j) del artículo 15 de la LIS cuyo contenido se incorpora, como ya se ha señalado, en el primer apartado del nuevo artículo 15 bis de la LIS.

La disposición final primera hace alusión al título competencial con arreglo al cual se dicta esta norma, en concreto, al amparo de las competencias del Estado establecidas en el artículo 149.1. 14ª de la Constitución Española, que atribuye al Estado la competencia en materia de Hacienda general.

La disposición final segunda menciona la incorporación de Derecho de la UE que se lleva a cabo al Derecho interno mediante este texto, esto es, la reiterada Directiva (UE) 2016/1164, en materia de asimetrías híbridas y en la redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952.

La disposición final tercera prevé la entrada en vigor del Anteproyecto de Ley el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado». Asimismo, dispone que el Anteproyecto de Ley tendrá efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a la entrada en vigor de esta Ley.

Debe recordarse que, conforme al apartado 5 bis del artículo 11 de la Directiva (UE) 2016/1164, las disposiciones que ahora se transponen son de aplicación a partir del 1 de enero de 2020.

Al respecto debe tenerse en cuenta que el ámbito temporal de aplicación de las normas tributarias, cuya entrada en vigor está regulada en el artículo 10.1 de la LGT, así como el principio general de irretroactividad de las mismas, regulado en el artículo 10.2 de dicha Ley, interpretado conforme a la jurisprudencia constitucional, justifican que esta disposición entre en vigor en las fechas indicadas, a los efectos de la aplicación de la excepción respecto de la regla general de entrada en vigor a la que se refiere el artículo 23 de la citada Ley 50/1997.

2. Análisis jurídico

2.1. Justificación del rango formal

Como se ha detallado, los cambios introducidos por este texto conllevan modificaciones en diversas normas con rango de ley. Por tanto, esta disposición, de naturaleza modificativa, ha de tener igual rango de ley.



2.2. Relación de la norma con el Derecho de la Unión Europea y adecuación al mismo

Las medidas adoptadas están relacionadas con el Derecho de la UE, pues, como se ha señalado reiteradamente, este Anteproyecto de Ley supone la transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, en materia de asimetrías híbridas, en la redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952.

2.3. Normas que quedan derogadas como consecuencia de la entrada en vigor de la norma

Este Anteproyecto de ley contiene la derogación expresa de la letra j) del artículo 15 de la LIS. Adicionalmente, va a quedar derogada cualquier otra norma de rango igual o inferior al de este proyecto normativo que se oponga a lo establecido en él.

III. ADECUACIÓN DE LA NORMA AL ORDEN DE DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS

El Anteproyecto de ley se adecua al orden de distribución de competencias, al dictarse al amparo de lo establecido en el artículo 149.1. 14º de la Constitución Española que atribuye al Estado la competencia en materia de Hacienda general.

IV. DESCRIPCIÓN DE LA TRAMITACIÓN

Con fecha 29 de marzo de 2019 se sometió el pertinente documento previo a la elaboración del texto al trámite de consulta pública previa a que se refiere el apartado 2 del artículo 26 de la Ley 50/1997, siendo la fecha de cierre del plazo de aportaciones el 24 de abril de 2019.

Con fecha 1 de diciembre de 2020, el Anteproyecto de Ley se sometió al pertinente trámite de audiencia e información pública a que se refiere el apartado 6 del artículo 26 de la citada Ley 50/1997.

V. ANÁLISIS DE IMPACTOS

1. Impacto económico y presupuestario

El Anteproyecto de Ley incluye modificaciones normativas en el ámbito tributario, dirigidas, como se ha indicado anteriormente, a la adaptación de la normativa interna a lo establecido en la reiterada Directiva (UE) 2016/1164 en materia de asimetrías híbridas. Dichos cambios afectan fundamentalmente a las normativas reguladoras del IS y del IRNR.

Tras la explicación pormenorizada de las referidas modificaciones normativas que se ha llevado a cabo en los apartados anteriores, en lo que sigue se indica cuáles pueden ser sus impactos económicos y presupuestarios, en cuanto a su posible incidencia recaudatoria y, en su caso, financiera, al igual que su eventual incidencia en términos de las cargas administrativas. Además, si se dispusiera de información que permitiera realizar cálculos sobre la estimación del efecto cuantitativo de alguna de las medidas, se ofrecerían las cifras obtenidas, no obstante, en caso de que se produjera algún efecto cuantitativo, este sería de escasa magnitud.

Por lo que se refiere al posible impacto recaudatorio de estas medidas tanto el en IS como en el IRNR, hay que partir de la base de que las modificaciones que se introducen revisten una cierta característica de normas de cierre o precautorias, de tal modo que con ellas no se persigue incrementar la recaudación, sino más bien prevenir conductas que pudieran dar lugar a una disminución de aquella.

Además, debe tenerse en cuenta que, dentro de los supuestos previstos en la Directiva (UE) 2016/1164 que son objeto de trasposición, el más frecuente en nuestro ordenamiento jurídico, que es el relativo a los instrumentos financieros híbridos, ya está incorporado a nuestro ordenamiento en virtud de la regulación contenida en el artículo 15 j) de la LIS, aplicable como ya se ha señalado en reiteradas ocasiones, a la determinación de la base imponible del IRNR en el caso de rentas obtenidas a través de establecimiento permanente.



En este sentido, y dado que el resto de casuística sobre asimetrías híbridas objeto de regulación no parece que se vayan a dar con frecuencia, dado que nuestro ordenamiento tributario no favorece la creación de entidades híbridas, no existe motivo para suponer que el número de contribuyentes o las rentas objeto del Impuesto vayan a experimentar una modificación significativa.

Por tanto, y aunque no resulta posible una aproximación al impacto recaudatorio que podrían generar los nuevos supuestos de asimetrías híbridas reguladas, lo razonable es pensar que su incidencia no será elevada.

Como datos significativos de la importancia cuantitativa de las normas de asimetrías híbridas puede señalarse que los gastos correspondientes a las operaciones reguladas en el artículo 15 j) de la LIS dieron lugar a que los contribuyentes del IS y, en su caso del IRNR, relativo al ejercicio 2018 aplicaran en sus declaraciones presentadas en 2019 (última referencia temporal para la cual se dispone de información estadística) unos ajustes extracontables de signo positivo por importe de 63,24 millones de euros (correspondientes a 607 contribuyentes) que equivalían a aumentos de sus bases imponibles, mientras que, por el contrario, 45 contribuyentes aplicaron ajustes de signo negativo por ese motivo en 2018, que se tradujeron en disminuciones de sus bases imponibles, siendo su importe de 8,79 millones de euros; por consiguiente, el saldo de los ajustes extracontables por aplicación de las normas de no deducibilidad de gastos en el caso de asimetrías de instrumentos financieros híbridos totalizó 54,45 millones de euros en 2018.

Por otro lado, hay que insistir en que, como mejor opción desde el punto de vista del objetivo de la normativa sobre asimetrías híbridas, se ha considerado oportuno mantener los estándares de protección que ya existían en la normativa española de tal modo que los posibles impactos recaudatorios solamente podrían derivar de alguna de las modificaciones introducidas que, se reitera, son probablemente las que se darán con menor frecuencia en nuestro ordenamiento tributario y respecto de las que, por otra parte, dada su novedad no resulta posible realizar estimación alguna.

Por último, en cuanto a la alteración en las cargas administrativas que hayan de soportar los contribuyentes del IS y del IRNR que deban aplicar los cambios normativos, se considera que tales cambios no entrañarán un incremento significativo de aquellas dado que, si bien su aplicación exige el conocimiento de la normativa tributaria aplicable en el país o territorio en el que está situada la otra entidad que participa en el mecanismo híbrido, las normas sobre asimetrías híbridas se aplican cuando media entre ambas entidades una relación de vinculación lo que facilitará la obtención de la información necesaria.

2. Impacto por razón de género

Este impacto se analiza en virtud de lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, para la igualdad efectiva de mujeres y hombres (BOE de 23 de marzo).

Este Anteproyecto de Ley contiene diversas modificaciones de carácter técnico dirigidas a la transposición a la normativa interna de una Directiva comunitaria, que afectan fundamentalmente a los contribuyentes del IS e IRNR.

En los tributos cuyos contribuyentes son personas jurídicas, no procede el análisis del impacto de género, ya que esta cualidad solo es predicable, de manera directa, de las personas físicas.

En definitiva, se considera que el impacto de las medidas que contiene este Anteproyecto de Ley es nulo por razón de género.



3. Impacto en la infancia y en la adolescencia

Este impacto se analiza en cumplimiento de lo establecido en el artículo 22 quinquies de la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor, de modificación parcial del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil (BOE de 17 de enero).

Las modificaciones normativas que introduce este Anteproyecto de Ley carecen de impacto alguno sobre la infancia y adolescencia.

4. Impacto en la familia

Este impacto se analiza en virtud de lo preceptuado en la disposición adicional décima de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas (BOE de 19 de diciembre).

Tampoco este Anteproyecto de Ley contiene cambios normativos que revistan un especial impacto en relación con la familia.

5. Otros impactos

De igual modo, se considera que las medidas contenidas en este Anteproyecto de Ley no conllevan otros impactos relevantes.

VI. EVALUACIÓN EX POST

Como se ha indicado en el apartado I.5 de esta Memoria, tan solo la parte referida a la modificación relativa al IS se incluyó en el Plan Anual Normativo correspondiente al año 2020.

En consecuencia, no se ha previsto que se efectúe una evaluación ex post respecto de este Anteproyecto.



ANEXO I FICHA DEL RESUMEN EJECUTIVO

ANTEPROYECTO DE LEY 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

Ministerio/Órgano proponente	Ministerio de Hacienda	Fecha	Noviembre 2020
Título de la norma	ANTEPROYECTO DE LEY 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		
Tipo de memoria	<input checked="" type="checkbox"/> Normal	Abreviada	
OPORTUNIDAD DE LA PROPUESTA			
Situación que se regula	Mediante este anteproyecto de Ley se incorporan al derecho español las normas sobre asimetrías híbridas de 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, en la redacción dada por la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.		
Objetivos que se persiguen	Transponer al ordenamiento tributario interno el Derecho de la UE, en concreto, la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, en lo relativo a asimetrías híbridas.		
Principales alternativas consideradas			
CONTENIDO Y ANÁLISIS JURÍDICO			
Tipo de norma	Anteproyecto de Ley		
Estructura de la norma	El Anteproyecto de Ley está constituido por una exposición de motivos, dos artículos, una disposición derogatoria y tres disposiciones finales.		
Informes recabados			
Trámite de audiencia	El Anteproyecto de Ley fue sometido al trámite de audiencia e información pública el 1 de diciembre de 2020, que finalizará el 23 de diciembre de 2020..		



ANÁLISIS DE IMPACTOS		
Adecuación al orden de competencias	Este Anteproyecto de Ley se elabora al amparo de las competencias que, de manera exclusiva, atribuye al Estado el artículo 149.1.14ª de la Constitución, en materia de Hacienda general.	
Impacto económico y presupuestario	Efectos sobre la economía en general	
	En relación con la competencia	<input type="checkbox"/> la norma no tiene efectos significativos sobre la competencia. <input checked="" type="checkbox"/> la norma tiene efectos positivos sobre la competencia. <input type="checkbox"/> la norma tiene efectos negativos sobre la competencia
	Desde el punto de vista de las cargas administrativas	<input type="checkbox"/> supone una reducción de cargas administrativas Cuantificación estimada: <input checked="" type="checkbox"/> Incorpora nuevas cargas administrativas Cuantificación estimada: La valoración económica de las cargas administrativas que incorpora el Anteproyecto de Ley resulta imposible de cuantificar con la información disponible. <input type="checkbox"/> no afecta a las cargas administrativas.
	Desde el punto de vista de los presupuestos, la norma	<input checked="" type="checkbox"/> afecta a los presupuestos de la Administración del Estado <input type="checkbox"/> implica un gasto <input checked="" type="checkbox"/> implica un ingreso <input type="checkbox"/> afecta a los presupuestos de otras Administraciones Territoriales.
Impacto de género	La norma tiene un impacto de género	<input type="checkbox"/> Negativo <input checked="" type="checkbox"/> Nulo <input type="checkbox"/> Positivo
Otros impactos considerados	No tiene impacto en la infancia y en la adolescencia, ni en la familia.	
Otras consideraciones		