

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN EUSKAL ERAKUNDEA

Erakunde autonomiaduna
Organismo Autónomo del
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO

**Isaac Merino Jara**
**Juan Ignacio Ugartemendia Eceizabarrena**

# Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco

**EUROPEAN INKLINGS (EU*i*)**
**NÚMERO 9, 2016**

Erasmus+

**EUROPEAN INKLINGS (EU*i*)**

**Director**

Juan Ignacio UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA (UPV/EHU)

**Consejo Editorial**

Alberto ALEMANNO (HEC París)
Ricardo ALONSO GARCÍA (Universidad Complutense de Madrid)
Paz ANDRÉS SÁENZ DE SANTA MARÍA (Universidad de Oviedo)
Mikel ANTÓN ZARRAGOITIA (Secretaría General de Acción Exterior. Gobierno Vasco)
Javier DÍEZ-HOCHLEITNER RODRÍGUEZ (Universidad Autónoma de Madrid)
Marta IGLESIAS BARRIO (IVAP)
Henri LABAYLE (Université de Pau et des Pays de l'Adour)
Isaac MERINO JARA (UPV/EHU)
Santiago RIPOL CARULLA (Universidad Pompeu Fabra)
Alejandro SAIZ ARNAIZ (Universidad Pompeu Fabra)
José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE (UDIMA)
Carlos M. VÁZQUEZ (Georgetown University)

**Consejo Asesor**

Gurutz JÁUREGUI BERECIARTU (UPV/EHU) (Presidente)
Jokin ALBERDI BIDAGUREN (UPV/EHU)
Joxerramon BENGOETXEA CABALLERO (UPV/EHU)
Manuel CIENFUEGOS MATEO (Universidad Pompeu Fabra)
Edorta COBREROS MENDAZONA (UPV/EHU)
Tomás DE LA QUADRA-SALCEDO JANINI (Universidad Autónoma de Madrid)
Juana GOIZUETA VÉRTIZ (UPV/EHU)
Maribel GONZÁLEZ PASCUAL (Universidad Pompeu Fabra)
Pablo GONZÁLEZ SAQUERO (Universidad Complutense de Madrid)
Daniel INNERARITY (Ikerbasque, UPV/EHU)
Eugenia LÓPEZ-JACOISTE DÍAZ (Universidad de Navarra)
Dunia MARINAS SUÁREZ (UPV/EHU)
Carmen MARTÍNEZ CAPDEVILA (Universidad Autónoma de Madrid)
Mariela MORALES-ANTONIAZZI (Max Planck Institut, Heidelberg)
Maitena POELEMANS (Université de Pau et des Pays de l'Adour)
Daniel SARMIENTO RAMÍREZ-ESCUDERO (Universidad Complutense de Madrid)
Aida TORRES PÉREZ (Universidad Pompeu Fabra)
Maite ZELAIA GARAGARZA (UPV/EHU)

**Secretaria**

Ana M. SAN MIGUEL OSABA (PIC, UPV/EHU)

© Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi
Euskadiko Autonomia Elkarteko Administrazioa

Edita: Instituto Vasco de Administración Pública
Herri-Arduralaritzaren Euskal Erakundea

ISBN: 978-84-7777-502-7

ISBN: 978-84-7777-502-7



# Índice

Relación de autores . . . . . 5

Presentación del noveno número de los «European inklings» (EUi 9)
Juan Ignacio Ugartemendia Eceizabarrena . . . . . 7

PARTE I. CUESTIONES GENERALES

«La tributación de los dividendos transfronterizos (las especialidades de las normas forales del País Vasco)»
M.ª Luisa González-Cuéllar Serrano . . . . . 11

«El tratamiento de las pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades»
María Amparo Grau Ruiz . . . . . 36

«Los precios de transferencia en la normativa foral y su adaptación a las Directrices de la OCDE tras el Proyecto BEPS»
Cristina García-Herrera Blanco . . . . . 54

«La residencia fiscal de las entidades jurídicas: criterios de sujeción al Impuesto sobre Sociedades»
Antonio Vázquez del Rey Villanueva . . . . . 70

«El IRPF: los criterios de determinación de la residencia de las personas físicas en el Estado y en los Territorios Históricos»
José Luis Burlada Echeveste . . . . . 97

«Previsión Social Complementaria. Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cuestiones transfronterizas»
Javier Armentia Basterra . . . . . 116

«La eliminación de la doble imposición en dividendos y supuestos de desimposición»
Aitor Fernández Landa . . . . . 142

«Los medios alternativos de solución de conflictos tributarios internacionales en las normas forales del País Vasco»
Aurora Ribes Ribes . . . . . 155

ISBN: 978-84-7777-502-7

## PARTE II. AYUDAS DE ESTADO Y MEDIDAS ANTIELUSIÓN

«Normas forales y ayudas de Estado»
Marta Villar Ezcurra . . . . . 183

«La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva: incidencia en la normativa tributaria estatal… ¿y foral?»
Jorge Martín López . . . . . 208

«Medidas antielusión en la fiscalidad internacional»
Aitor Orena Domínguez . . . . . 233

## PARTE III. REGÍMENES ESPECIALES

«Fiscalidad de la empresa familiar: perspectiva interna y de Derecho comparado»
Gracia M.ª Luchena Mozo . . . . . 265

«Consecuencias tributarias de la actuación de *trusts* en el País Vasco»
María Luisa Esteve Pardo . . . . . 303

«El régimen especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros en el País Vasco»
Jaime Aneiros Pereira . . . . . 329

«Régimen fiscal de las sociedades y fondos de capital riesgo»
Juan José Nieto Montero . . . . . 355

«Fiscalidad de las Instituciones de Inversión Colectiva: algunos aspectos internacionales»
Víctor Manuel Sánchez Blázquez . . . . . 383

«La fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en el País Vasco desde la perspectiva internacional: especial referencia a los incentivos fiscales»
José Antonio Fernández Amor . . . . . 409

«Tributación en territorio foral de las rentas derivadas de bienes inmuebles de no residentes»
Luz Ruibal Pereira . . . . . 438

«La explotación de patentes y otros resultados de las actuaciones de investigación y desarrollo: el incentivo fiscal sobre las rentas procedentes de activos intangibles *(Patent Box)*»
Alejandro García Heredia . . . . . 465

«Aspectos fiscales internacionales de la reestructuración empresarial en el País Vasco»
Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L´Hotellerie-Fallois . . . . . 498

«Tributación de los trabajadores impatriados y expatriados»
Iñaki Alonso Arce . . . . . 522

«Breve repaso del régimen tributario aplicable en Gipuzkoa a las rentas de trabajo obtenidas por trabajadores transfronterizos»
Idoia Zapirain Torrecilla . . . . . 559

«La tributación del cine en territorio foral»
Susana Serrano-Gazteluurrutia . . . . . 582

«El «nuevo» *Tonnage Tax* a la luz del ejemplo europeo»
Irune Suberbiola Garbizu . . . . . 608

ISBN: 978-84-7777-502-7



# Relación de autores

ALONSO ARCE, Iñaki
Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Diputación Foral de Bizkaia

ANEIROS PEREIRA, Jaime
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Vigo

ARMENTIA BASTERRA, Javier
Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

BURLADA ECHEVESTE, José Luis
Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

ESTEVE PARDO, M.ª Luisa
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universitat de Girona

FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Autónoma de Barcelona

FERNÁNDEZ LANDA, Aitor
Director del Departamento Tax&Legal de Cámara de Gipuzkoa

GARCÍA HEREDIA, Alejandro
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Cádiz

GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid. Vocal asesora del Instituto de Estudios Fiscales

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.ª Luisa
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Carlos III de Madrid

GRAU RUIZ, María Amparo
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid

JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Autónoma de Madrid

ISBN: 978-84-7777-502-7

LUCHENA MOZO, Gracia M.ª
Catedrática acreditada de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Castilla-La Mancha. Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF)

MARTÍN LÓPEZ, Jorge
Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Alicante

MERINO JARA, Isaac
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

NIETO MONTERO, Juan José
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Santiago de Compostela

ORENA DOMÍNGUEZ, Aitor
Profesor Agregado (Acreditado como Profesor Titular) de Derecho Financiero y Tributario, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

RIBES RIBES, Aurora
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Alicante

RUIBAL PEREIRA, Luz
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Santiago de Compostela

SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, Víctor Manuel
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SERRANO-GAZTELUURRUTIA, Susana
Profesora Adjunta de Derecho Financiero y Tributario, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

SUBERBIOLA GARBIZU, Irune
Profesora de Derecho Financiero y Tributario, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio
Cátedra Jean Monnet. Profesor Titular (Acreditado como Catedrático) de Derecho Constitucional y Derecho de la Unión Europea, Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU)

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio
Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Navarra

VILLAR EZCURRA, Marta
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario, Universidad San Pablo CEU

ZAPIRAIN TORRECILLA, Idoia
Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

ISBN: 978-84-7777-502-7



# Presentación del noveno número de los «European Inklings» (EUi 9)

Juan Ignacio Ugartemendia Eceizabarrena

Nos es grato presentar un nuevo número de nuestra colección de monografías, los *European Inklings*, dedicada a tratar temas de actualidad y transcendencia europea, en este caso concreto en materia de fiscalidad internacional. Como en otras ocasiones la obra que presentamos tiene origen en unas Jornadas de estudio que, con el título «Fiscalidad internacional desde la perspectiva del País Vasco», se celebraron en Donostia-San Sebastián, en el Centro Carlos Santamaría del Campus de Gipuzkoa de la UPV/EHU, los días 20, 22 y 23 de octubre de 2015, bajo la dirección del Profesor Isaac Merino y de mí mismo. En estas Jornadas tomaron parte académicos de prestigio de diversas universidades españolas así como profesionales y técnicos de la Administración, que ofrecieron a los asistentes a ellas sus aportaciones sobre diversos aspectos del ámbito temático de las mismas y que ahora podemos hacer llegar a todos los lectores. A todos ellos queremos reiterar desde estas líneas nuestro agradecimiento por su presencia y contribución a esta obra que ahora presentamos.

De igual manera quiero reiterar mi agradecimiento al IVAP por su implicación tanto en la celebración de las citadas jornadas como en la posterior publicación de las comunicaciones presentadas. Desde que esta colección comenzara su andadura ha sido inestimable el interés y el apoyo ofrecidos para hacer posible esta publicación y el conjunto de actividades previas en las que tiene su origen. Confiamos en poder continuar con esta fructífera colaboración.

Tenemos que mencionar, asimismo, que las Jornadas anteriormente citadas se han desarrollado en el marco de las actividades de los Grupos de Investigación del Gobierno Vasco GIC IT-604-13 («Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario»), y GIC IT-675-13 («Derechos Fundamentales y Unión Europea»), de los Proyectos de Investigación subvencionados por el Ministerio de Economía y Competitividad: DER 2014-57116-P («Gobernanza económica europea y transformación constitucional»), DER 2012-39342-C03-02 («La coordinación de los distintos niveles de imposición como herramienta para evitar la sobreimposición y elusión fiscal») y DER 2015-63533-C4-1 («La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco»), así como de la Unidad de Formación e Investigación UFI 11/05 («Integración política y económica en la UE»). Igualmente deseo agradecer a la Comisión Europea (EACEA, Programa Eras-

ISBN: 978-84-7777-502-7

mus+) el apoyo que brinda al conjunto de actividades que conforman los *European Inklings* a través de la Cátedra Jean Monnet concedida a la UPV/EHU en mi persona (553187-EPP-1-2014-1-ES-EPPJMO-CHAIR). Finalmente queremos dejar constancia de nuestra gratitud hacia Ana M.ª San Miguel por su dedicación y trabajo en el cuidado y corrección de los textos que en esta obra se recogen.

Donostia-San Sebastián, a 30 de julio de 2016

# Parte I

# CUESTIONES GENERALES

«La tributación de los dividendos transfronterizos (las especialidades de las normas forales del País Vasco)»
M.ª Luisa González-Cuéllar Serrano . . . . . 11

«El tratamiento de las pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades»
María Amparo Grau Ruiz . . . . . 36

«Los precios de transferencia en la normativa foral y su adaptación a las Directrices de la OCDE tras el Proyecto BEPS»
Cristina García-Herrera Blanco . . . . . 54

«La residencia fiscal de las entidades jurídicas: criterios de sujeción al Impuesto sobre Sociedades»
Antonio Vázquez del Rey Villanueva . . . . . 70

«El IRPF: los criterios de determinación de la residencia de las personas físicas en el Estado y en los Territorios Históricos»
José Luis Burlada Echeveste . . . . . 97

«Previsión social complementaria. Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cuestiones transfronterizas»
Javier Armentia Basterra . . . . . 116

«La eliminación de la doble imposición en dividendos y supuestos de desimposición»
Aitor Fernández Landa . . . . . 142

«Los medios alternativos de solución de conflictos tributarios internacionales en las normas forales del País Vasco»
Aurora Ribes Ribes . . . . . 155

ISBN: 978-84-7777-502-7



# La tributación de los dividendos transfronterizos (las especialidades de las normas forales del País Vasco)

M.ª Luisa González-Cuéllar Serrano

Sumario: I. Determinación de la jurisdicción competente. 1. Dividendos percibidos por socios contribuyentes en el País Vasco. A. Distribuidos por una sociedad contribuyente del Impuesto sobre Sociedades foral. B. Distribuidos por una sociedad contribuyente del Impuesto sobre Sociedades estatal. C. Distribuidos por una sociedad no residente. 2. Dividendos percibidos por socios no contribuyentes en el País Vasco y distribuidos por una sociedad contribuyente del Impuesto sobre Sociedades foral. A. Percibidos por un socio no residente sin EP en el País Vasco. B. Percibidos por un socio no residente con EP en el País Vasco. II. Concepto de dividendo. 1. Ausencia de un concepto uniforme. 2. Rentas equiparadas a dividendos. A. Rentas calificadas como dividendo por el legislador: Subcapitalización. B. Instrumentos híbridos: Préstamos participativos. III. Corrección de la doble imposición económica de dividendos. 1. Mecanismos de corrección y principios aplicables. 2. Sistema de corrección de la doble imposición económica sobre dividendos en el IRPF foral. 3. Sistema de corrección de la doble imposición económica sobre dividendos en el IS foral.

Resumen: Los problemas que se suscitan en la tributación de los dividendos, en especial por lo que se refiere a la ausencia de neutralidad en relación con la fiscalidad de otros productos financieros, se acrecientan en el ámbito internacional. Hay que recordar que en el pago de los dividendos transfronterizos se devengan tres impuestos. En el Estado de la fuente surge tanto la imposición sobre el beneficio societario generado por la entidad participada como el impuesto sobre el dividendo obtenido por el socio no residente. Por su parte, en el Estado de residencia del socio se devenga el impuesto sobre la renta por la totalidad de la renta mundial obtenida por éste, que incluirá la participación en los beneficios de la sociedad distribuidora.

La confluencia de estos tres tributos provoca una peculiaridad en los rendimientos derivados de la participación en fondos que no ocurre en otros instrumentos financieros, como los intereses derivados de la cesión a terceros de capitales propios. Como es sabido, estos últimos son deducibles en la base imposible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada, lo que elimina los problemas de doble imposición y fija claramente la jurisdicción competente.

ISBN: 978-84-7777-502-7

En concreto, la diferente localización de la sociedad distribuidora y del socio, y la consiguiente implicación de dos Estados, provoca los siguientes inconvenientes en la fiscalidad de los dividendos:

a) Dificultad en la determinación del Estado competente para recaudar el tributo que grava la obtención del dividendo.
b) Surgimiento de instrumentos financieros híbridos, aprovechando la asimetría en la calificación de la renta obtenida (como dividendo o como interés financiero) por parte de los diferentes países implicados.
c) Complicación para atenuar la doble imposición económica.
d) Doble imposición jurídica.

A cada uno de estos problemas se le dedica un epígrafe en el presente trabajo, excepto a la doble imposición jurídica porque no presenta peculiaridades propias en la fiscalidad de los dividendos. En cada ámbito se analizan las peculiaridades que presenta la normativa foral reguladora de la fiscalidad de los dividendos. Así, por ejemplo, el hecho de que la entidad participada o el socio sean residentes en el País Vasco supone una complejidad añadida en la determinación de la jurisdicción competente en el gravamen de las rentas. Asimismo, las Normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades presentan una regulación propia en relación con la subcapitalización, los préstamos participativos, las sociedades patrimoniales o las propias reglas generales de corrección de la doble imposición económica.

Palabras clave: Dividendos, doble imposición económica, competencia territorial, instrumentos híbridos, subcapitalización, préstamos participativos.

## I. DETERMINACIÓN DE LA JURISDICCIÓN COMPETENTE

La imposición sobre los dividendos forma parte de la fiscalidad directa de cada Estado, lo que se traduce en su competencia exclusiva para gravar estos instrumentos financieros. En consecuencia, los dividendos obtenidos por un residente en el País Vasco o satisfechos por una sociedad ubicada en este ámbito territorial serán gravados, a expensas de lo dispuesto en el Convenio de Doble Imposición aplicable (CDI, en adelante), por la normativa foral[1].

[1] Los criterios de sujeción a los impuestos forales del País Vasco se encuentran en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCEPV, en adelante). Véase ARMENTIA BASTERRA, J.: «El poder tributario de los territorios forales y la armonización europea en materia de tributación directa», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dirs.), *Concierto económico y Derecho de la Unión Europea*, European Inklings n.º 3, IVAP, Oñati, 2014, pp. 182 y ss.; DE LA HUCHA CELADOR, F.: «El Concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003, pp. 232 y ss.; VEGA BORREGO, F.: «No residentes y Concierto Económico: cuestiones internas, internacionales y de Derecho europeo», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dirs.), *Concierto económico..., op. cit.,* pp. 340 y ss.

Es importante recalcar que la aplicación de los CDI firmados por España son aplicables en el País Vasco en virtud del art. 2.5 LCEPV[2]. Esto determina la vigencia de las reglas de reparto territorial establecidas en los mismos, en concreto en relación con la competencia sobre el gravamen de los dividendos normalmente regulada en el art. 10 de los CDI, reproduciendo el art. 10 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (en adelante MCOCDE), que dispone lo siguiente:

> «*1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*
>
> *2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese otro Estado; pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:*
>
> *a) 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas —partnership—) que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos.*
> *b) 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.*
>
> *Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos*».

Como deriva de la lectura de este precepto, el Estado competente para gravar los dividendos es el de residencia del socio, aunque es posible la tributación en el Estado de la fuente con determinados límites[3] siempre que el perceptor del dividendo sea el beneficiario efectivo[4]. Estos límites son diferentes según el socio disfrute o no de una

---

[2] Art. 2.Uno: «El sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos seguirá los siguientes principios: (…) Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera. En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas».

[3] El MCOCDE no se pronuncia sobre la forma de imposición en el Estado de la fuente, otorgándole en consecuencia la facultad de que instrumente la tributación del dividendo a través de un sistema de retención o de autodeclaración (Comentarios al art. 10, epígrafe 18).

[4] En relación con el significado de «beneficiario efectivo» véase FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 135 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

participación sustancial en el capital social de la entidad participada, que se encuentra fijada en el MCOCDE en un porcentaje mínimo del 25%[5]. Si la participación es sustancial, el tipo impositivo máximo del país de la fuente es 5%; si no es sustancial, dicho tipo se incrementa al 15%. Los CDI firmados por España contemplan a menudo porcentajes de participación sustancial y de gravamen más reducidos que los fijados por el MCOCDE[6].

La doble imposición jurídica que se produce como consecuencia del gravamen sobre el socio tanto en su Estado de residencia como en el Estado de la fuente (con los límites en función de su participación) debe corregirse por el país donde resida el socio, según establecen los arts. 23A y 23B MCOCDE. Por el contrario, la doble imposición económica sobre los dividendos que también se produce al existir un gravamen en sede del socio y de la sociedad participada, no es objeto de regulación en el MCOCDE, que se limita a señalar, como ya hemos expuesto, que «este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos»[7].

En el seno de la UE no se establecen reglas directas de distribución de competencia territorial. Sin embargo, sí encontramos límites derivados del principio de libre circulación de capitales y de la prohibición de doble imposición internacional (jurídica y económica) en los casos de sociedades matrices y filiales, regulados en la Directiva 2011/96/UE, del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (Directiva matriz-filial, en adelante). Esta Directiva impone una restricción añadida al límite establecido en el art. 10 MCOCDE en relación con el gravamen por parte del Estado de la fuente en el caso de participaciones sustanciales, que se corresponde con una participación del 10% en el capital social de la entidad participada, cuando las entidades residen dentro de la UE (art. 3.1)[8]. En estos casos, el gravamen en el Estado de la fuente sobre la entidad perceptora del dividendo debe ser nulo, evitando de esta forma la doble imposición jurídica internacional (art. 5). Por su parte, el Estado de residencia de la entidad socia debe corregir la doble imposición económica aplicando un sistema de exención o de imputación que tenga en cuenta el impuesto satisfecho por la entidad participada en el Estado de la fuente (art. 3.1).

Por su parte, el principio de libre circulación de capitales constituye una libertad esencial comunitaria que ha armonizado de forma negativa algunos aspectos de la

---

[5] El art. 10 MCOCDE no especifica el momento temporal en que debe poseerse el porcentaje del 25% del capital social. Los Comentarios a este precepto explican que sólo cuenta la situación existente en el momento en que nace la sujeción al impuesto, a expensas de lo que establezcan los concretos CDI (epígrafe 16).

[6] FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional…, op. cit.,* pp. 134 y ss.

[7] Los comentarios al art. 10 del MCOCDE sí tratan extensamente la doble imposición económica en los epígrafes 40 y ss., como veremos posteriormente (epígrafe III de este trabajo).

[8] Los Estados puedes sustituir este criterio de participación en el capital por el criterio de titularidad de los derechos de voto, según dispone el art. 3.2 Directiva matriz-filial.

tributación de los dividendos entrantes y salientes[9]. Por lo que respecta a los dividendos repartidos a un socio residente por entidades de otros Estados miembros (dividendos entrantes), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TSJUE, en adelante) ha establecido la necesaria corrección por el país de residencia del socio de la doble imposición económica de dividendos de fuente extranjera[10]. Si bien no se exige que el mecanismo de corrección sea el mismo que el previsto para los dividendos nacionales, sí es necesario que se prevea un sistema de corrección adecuado[11]. En el País Vasco se cumple con la jurisprudencia del TJUE en relación con los dividendos extranjeros siempre que deriven de una participación sustancial, como se expondrá en el epígrafe III.3.

Por lo que respecta a los dividendos abonados por una entidad a residentes de otro Estado miembro (dividendos salientes), el TJUE obliga a equiparar la situación del socio no residente a la del residente en relación con la tributación del dividendo en el sentido de que, aunque el Estado de la fuente no está obligado a establecer un mecanismo de corrección de la doble imposición económica, sí debe garantizar que la carga fiscal total (sumando el impuesto sobre la sociedad distribuidora y el impuesto sobre el dividendo gravado en la fuente) no sea superior a la carga fiscal que soporta el residente[12].

Es importante mencionar en este punto la Propuesta de Directiva de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, integrada dentro del Paquete de Medidas de lucha contra la evasión fiscal en Europa, publicado por la Comisión Europea a principios

---

[9] En relación con la incidencia de las libertades comunitarias en el gravamen de los dividendos transfronterizos, véase ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «El gravamen de las rentas del capital y las libertades comunitarias», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 161, 2014, pp. 33 y ss.

[10] Entre otras, SsTJUE de 6 de junio de 2000, *Staatssecretaris vam Financiën contra B.G.M Veerkoijen*, C-35/98, apartados 34 y ss.; de 15 de julio de 2004, *Anneliese Lenz,* C-315/02, apartados 32 y 33; de 7 de septiembre de 2004, *Petri Manninen*, C-319/02, apartados 34 a 36; 30 de junio de 2011, *Wienand Meilicke*, C-262/09, apartado 32. *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal internacional…*, *op. cit.*, pp. 186 y 187. En relación con la STJUE de 7 de septiembre de 2004, véase HERNÁNDEZ GOICOECHEA, J.L.: «El respeto de las libertades del Tratado y la capacidad normativa de los Territorios Históricos en fiscalidad directa», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dirs.), *Concierto económico y Derecho de la Unión Europea…*, *op. cit.*, pp. 166 y ss.

[11] STSJUE 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the Act Grupo Litigation*, C-347/04, apartado 55. Un estudio de la jurisprudencia comunitaria relativa a la posibilidad de que el Estado de residencia del socio tenga en cuenta elementos ajenos a su jurisdicción en la corrección de la doble imposición económica, se encuentra en ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «El gravamen…», *op. cit.*, pp. 43 y 44.

[12] Entre otras, SsTJUE 12 de diciembre de 2002, C- 324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH*; 12 de diciembre de 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation,* apartados 58 y ss.; 14 de diciembre de 2006, C-170/05, *Denkavit,* apartados 35 y ss.; 8 de noviembre de 2007, C-379/05, *Amurta,* apartado 38*;* y 3 de junio de 2010, C-487/08, *Comisión contra España*, apartado 51. Véase FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional…*, *op. cit.*, pp. 184 y ss.; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «El gravamen…», *op. cit.*, pp. 53 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

de 2016[13]. En esta Directiva se retoma la elaboración de una Base Imponible Consolidada Común[14], con el objetivo de que se llegue a una versión definitiva a finales de 2016. Los trabajos de la Comisión publicados hasta el momento consideran que dentro de un sistema de Base Común Consolidada el tratamiento fiscal de los dividendos distribuidos dentro del grupo empresarial debe ser neutral en el sentido de su completa exención para el socio[15]. De esta forma, el beneficio societario tributaría en sede de la sociedad participada exclusivamente, eliminándose el gravamen sobre el beneficio distribuido (dividendo) en sede del socio; se evita así la doble imposición económica desde su origen y se fija claramente la jurisdicción competente. El problema que plantea este sistema se manifiesta cuando el dividendo llegue al socio persona física, que debería ser el sujeto de referencia para gravar dicho dividendo de forma que tributara de acuerdo con su capacidad económica (*vid.* epígrafe III.1). Los trabajos de la Comisión no se plantean este punto, considerando suficiente la eliminación de la doble imposición económica intersocietaria; y, si bien es cierto que mientras el dividiendo se distribuya entre personas jurídicas el sistema es adecuado, puede plantar problemas de equidad en el momento en que el beneficio societario distribuido llegue a la persona física; en este momento, la legislación nacional del Estado de residencia aplicará el mecanismo propio de corrección de la doble imposición y sólo en el caso de que le conceda un crédito por el importe del Impuesto sobre Sociedades satisfecho por la entidad original participada se conseguirá una tributación acorde con el principio de capacidad económica. Pero este mecanismo de corrección, que debe retrotraerse al gravamen de la primera sociedad generadora del dividendo, es de imposible aplicación práctica, por lo que la realidad acabará determinando la ausencia de corrección (sobre todo porque la sociedad que distribuye directamente el dividendo a la persona física no ha sufrido gravamen alguno en su impuesto sobre sociedades) para la persona física, lo que generará una doble imposición económica y un gravamen contrario al principio de capacidad económica.

Veamos a continuación las diferentes posibilidades en el reparto competencial del gravamen del dividendo cuando interviene una sociedad o un socio contribuyente en el País Vasco:

---

[13] http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_es.htm

[14] La Base Imponible Consolidada Común se propuso en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) aprobada por la Comisión el 18 de marzo de 2011. A este respecto, véase BOTELLA GARCÍA-LASTA, C.: *La armonización de la base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades y su incidencia en el sistema tributario español*, tesis doctoral inédita, leída en la Universidad Complutense de Madrid el 11 de enero de 2016.

[15] Como explica BOTELLA GARCÍA-LASTRA, C. (*La armonización de la base imponible común…*, *op. cit.*, p. 86), los grupos de trabajo del Consejo plantean la limitación de la exención exclusivamente a las participaciones significativas.

## 1. Dividendos percibidos por socios contribuyentes en el País Vasco

Cuando el socio es contribuyente en el País Vasco[16] se puede dar alguna de estas tres situaciones en relación con la sociedad distribuidora: que también sea residente en el territorio foral, que sea residente en territorio común o que resida en un país extranjero.

### A. Distribuidos por una sociedad contribuyente del Impuesto sobre Sociedades foral

En el caso de que la sociedad distribuidora cumpla con las condiciones para ser considerada sujeto pasivo del IS foral, la competencia territorial total es del territorio foral, que recaudará el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad distribuidora y el impuesto sobre la renta del socio (IRPF si es persona física o IS si es persona jurídica). Se produce una doble imposición económica que se solventa (sólo parcialmente) por la normativa foral (*vid*. epígrafe III.2 y III.3).

### B. Distribuidos por una sociedad contribuyente del Impuesto sobre Sociedades estatal

Si la sociedad participada es sujeto pasivo del IS estatal (por no cumplir los requisitos para ser considera sujeto pasivo en el País Vasco), dicha entidad pagará el IS en territorio común, mientras que el socio pagará su impuesto personal en territorio foral (IRPF si es persona física o IS si es persona jurídica). Al igual que en el caso de que todas las partes residan en el País Vasco, es la normativa foral la que resuelve la doble imposición económica (*vid*. epígrafe III.2 y III.3). No se produce una doble imposición jurídica al encontrarse en el mismo Estado todas las partes implicadas.

### C. Distribuidos por una sociedad no residente

La tercera de las posibilidades que se plantea es que el socio residente en el País Vasco obtenga dividendos de una sociedad no residente en España. En este caso deben diferenciarse tres situaciones: a) que el socio sea una persona física; b) que el socio sea una entidad que actúa sin establecimiento permanente en el país donde se distribuye el dividendo; c) que el socio sea una entidad que actúe mediante un establecimiento permanente (EP, en adelante) en el país donde se distribuye el dividendo.

Si el socio es persona física o una sociedad que no actúa a través de establecimiento permanente en el país de la entidad participada resulta aplicable el art. 10 MCOCDE, de forma que el socio tributa en su país de residencia y, en consecuencia,

[16] La norma de sujeción para las personas físicas se encuentra regulada en el art. 2 de las Normas Forales que regulan el IRPF en los distintos territorios forales: Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa; Norma Foral 33/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava; Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Bizkaia. Para las personas jurídicas, la norma de aplicación subjetiva se encuentra en el art. 2 de las Normas forales que regulan el IS en los territorios forales: Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa; Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava; Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia.

ISBN: 978-84-7777-502-7

le será aplicable la normativa foral. Así, si es persona física estará gravado por el IRPF del territorio foral y si es persona jurídica por el IS de este mismo territorio. También es posible que tribute en el Estado de la fuente, aunque con el máximo del 15% si no tiene una participación sustancial en el capital de la entidad distribuidora y del 5% si sí ostenta dicha participación sustancial, que se reduce hasta el 0% si ambas entidades se encuentran dentro de la UE. Como puede apreciarse, se produce una doble imposición jurídica internacional al encontrarse un mismo rendimiento (el dividendo) gravado en sede del socio en dos jurisdicciones diferentes. Esta doble imposición se corrige a través de los mecanismos establecidos en el CDI aplicable o, en otro caso, en la legislación foral reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas si el socio es persona física o del impuesto sobre sociedades si es persona jurídica.

Por su parte, la sociedad distribuidora tributará en el país donde tiene su residencia por el impuesto sobre sociedades por el beneficio social obtenido. La doble imposición económica internacional que se produce al encontrarse gravada la misma renta (el beneficio social) en sede del socio y de la sociedad se puede encontrar atenuada en el CDI y, en caso de que no sea aplicable, por la legislación foral (*vid*. epígrafe III.3).

Por último, si la entidad participante actúa en el país de la fuente a través de un establecimiento permanente, las reglas de reparto territorial no derivan del art. 10 MCOCDE, sino del art. 7 del mismo texto. Según este precepto, «los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado». Aplicando este criterio, sólo se producirá gravamen en el Estado de la fuente que, además, es de residencia del EP: el socio tributa como EP por la renta obtenida y la entidad distribuidora por su IS. Al no resultar de aplicación el art. 10 MCOCDE, el gravamen del EP en el Estado de la fuente no está sujeto a ningún límite máximo en relación al tipo aplicable[17].

## 2. Dividendos percibidos por socios no contribuyentes en el País Vasco y distribuidos por una sociedad contribuyente del Impuesto sobre Sociedades foral

En el caso de que la entidad participada sea contribuyente del IS foral, cabe que el socio no residente actúe en el País Vasco con o sin EP.

### A. Percibidos por un socio no residente sin EP en el País Vasco

Si el socio no residente actúa sin EP, el País Vasco gravará el dividendo percibido al tipo de gravamen máximo establecido en el art. 10 del Convenio de doble imposición aplicable. Por su parte, en su país de residencia tributa en su impuesto personal sobre la renta con posible corrección de la doble imposición económica y jurídica.

[17] En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional…*, *op. cit.*, p. 134, nota 70.

En caso de inexistencia de convenio, se aplica el Impuesto sobre la Renta de No Residentes foral (IRNR, en adelante) cuando se cumplan los requisitos de sujeción[18]. La normativa foral sobre no residentes prevé algún mecanismo de corrección de la doble imposición económica, como la exención de 1.500 euros para las personas físicas residentes en la Unión Europea o en un país con el que exista acuerdo de intercambio de información[19], y la exención sobre el dividendo distribuido por filiales residentes en España a matrices residentes en otros Estados miembros o a sus establecimientos permanentes situados en otros Estados miembros[20].

B. Percibidos por un socio no residente con EP en el País Vasco

Si el socio actúa en el País Vasco mediante EP, se aplica el art. 7 del CDI aplicable, que determinará la sujeción del dividendo obtenido a la competencia territorial del País Vasco.

En caso de ausencia de CDI, la normativa foral considera obtenidas en el territorio foral las rentas obtenidas mediante EP[21] y realiza una remisión a la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades a efectos de corregir la doble imposición económica[22].

Por último, es importante destacar que el art. 10.5 MCOCDE prohíbe el gravamen extraterritorial del dividendo, por lo que si la sociedad residente en un Estado extranjero, que tiene un EP en el País Vasco, distribuye dividendos a un socio residente en un tercer país, el País Vasco no puede someter a gravamen dicho dividendo aunque se haya generado con beneficios obtenidos por dicho EP en el territorio foral[23].

## II. CONCEPTO DE DIVIDENDO

### 1. Ausencia de un concepto uniforme

La importancia de calificar una renta como dividendo reside en las peculiaridades de tributación de este rendimiento, que podemos resumir en las siguientes notas: a) no deducibilidad en la base imponible del IS de la sociedad distribuidora; b) gravamen en el impuesto sobre la renta de los socios; c) problema en el reparto del poder tributario entre Estados.

---

[18] Los requisitos de sujeción por parte de personas no residentes sin EP que obtienen dividendos al IRNR de los territorios forales se establecen en el art. 13.2.g de las Normas Forales que regulan el IRNR: Norma foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre No Residentes de Gipuzkoa; Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre No Residentes de Alava; Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre No Residentes de Bizkaia.

[19] Art. 14.l Normas forales reguladoras del IRNR.

[20] Art. 14.g Normas forales reguladoras del IRNR.

[21] Art. 13.1 Normas forales reguladoras del IRNR.

[22] Art. 19.4.a Normas forales reguladoras del IRNR. En relación con la legislación nacional, véase SIMÓN YARZA, M.E.: *La exención de dividendos y plusvalías para corregir la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades*, Aranzadi, Pamplona, 2015, pp. 68 y ss.

[23] FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho fiscal internacional…*, *op. cit.*, p. 137.

ISBN: 978-84-7777-502-7

El principal problema que nos encontramos en este punto es la inexistencia de una definición convencional autónoma, al realizar el art. 10.3 MCOCDE una definición abierta y remitirse a las normativas nacionales en los siguientes términos: «*El término «dividendos» empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de otras operaciones, incluso las de crédito, que atribuyan el derecho a participación en los beneficios, en la medida en que se consideren como tales por la legislación del Estado contratante del que procedan los rendimientos*». Como reconocen los Comentarios al MCOCDE (art. 10, epígrafe 23), la definición de este artículo se limita a mencionar los ejemplos que figuran en la mayor parte de las legislaciones y que son tratados por ellas de forma uniforme, no siendo factible ofrecer una definición independiente de los ordenamientos internos.

De esta forma el concepto de dividendo, y la tributación consiguiente, se encuentra condicionado por la calificación del Estado de la fuente[24], que muchas veces no contempla una definición fiscal de este rendimiento, como ocurre en el País Vasco[25]. Además, la inexistencia de un concepto de dividendos en los CDI provoca asimetrías en las calificaciones que realiza cada Estado, ocurriendo frecuentemente que un mismo instrumento financiero es calificado de forma diferente por los diversos países intervinientes, con la consecuente asimetría en su régimen jurídico. Esta divergencia puede provocar tanto situaciones de doble imposición como de desimposición, según la renta se considere deducible para la sociedad emisora y sujeta a tributación por la sociedad receptora. La desimposición derivada de la diferente calificación del instrumento financiero es frecuentemente aprovechada por las empresas para deslocalizar rentas a través de la creación de instrumentos financieros híbridos. Estas prácticas elusivas deben atajarse en primer lugar a través de una correcta calificación del instrumento financiero[26].

---

[24] Sobre la ausencia de un concepto de dividendo en los CDI, véase CASTRO ARANGO, J.M.: «Ausencia de un concepto de dividendos en los CDI», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 396, 2016. En relación con el concepto de dividendos, CASTRO ARANGO, J.M.: *El concepto de dividendos en los Convenio de Doble Imposición*, Universidad del Externado de Colombia, Bogotá, 2016.

[25] El art. 34 Normas forales reguladoras del IRPF considera retribución de fondos propios «la participación en fondos propios de cualquier entidad: dividendos». Sobre el tratamiento en Derecho nacional, véase SIMÓN YARZA, M.E.: *La exención de dividendos…*, *op. cit.*, pp. 78 y ss.

[26] En mi opinión, la calificación fiscal de los instrumentos financieros —y, por ende, las repercusiones fiscales— debería derivarse de la calificación mercantil. En este sentido, CALDERÓN CARRERO, J.M.: «A vueltas con la interpretación y calificación de los convenios de doble imposición al hilo de una Resolución del TEAC sobre híbridos fiscales: la reciente reacción de la OCDE frente al arbitraje fiscal internacional», *Quincena fiscal*, n.º 12, 2012; LUCAS DURÁN, M.: «Subcapitalización e imposición societaria en el País Vasco», en MERINO JARA, I. (Coord.), *El nuevo Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco. Estudios prácticos*, CISS, 2015, p. 5/28. Los Comentarios al art.10 MCOCDE (apartado núm.25) permiten recalificar los intereses satisfechos como dividendos con la aplicación consiguiente del régimen jurídico propio de estos últimos, siempre que «el prestamista comparta efectivamente los riesgos incurridos por la sociedad» y se realice dentro del marco del art. 9 MCOCDE, es decir, como una operación vinculada. En este

Entre las medidas antifraude que la comunidad internacional está implantando destacan el Plan BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la OCDE, las obligaciones de intercambio de información establecidas especialmente en los CDI así como en la normativa europea[27] y la citada Propuesta de Directiva de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, integrada dentro del Paquete de Medidas de lucha contra la evasión fiscal en Europa, en la que la Comisión recomienda como regla bilateral que el Estado de residencia aplique el régimen fiscal consecuente con la tributación del instrumento híbrido en el Estado de la fuente[28]. Una de las concretas medidas antiabuso más utilizada por los países de nuestro entorno y en los CDI, así como recomendada por la Comisión y por el Plan BEPS (en concreto, Acción 4 «Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros»), es la vinculación entre la concesión de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos por el Estado de residencia del socio y la acreditación de que dichos dividendos fueron objeto de una tributación mínima en el Estado de la fuente. La Propuesta de Directiva de lucha contra el fraude y la evasión fiscal fija esa baja tributación en un 40% del tipo efectivo de tributación establecido en el país receptor de la renta. En la legislación del País Vasco encontramos esta precaución en el art. 33.1.b de las Normas forales que regulan el Impuesto sobre Sociedades, que será analizado posteriormente (epígrafe III). En este momento es importante recalcar que esta medida dirigida a evitar una desimposición debe aplicarse en todo caso respetando la calificación correcta del instrumento financiero; así, si estamos ante un dividendo que no se encuentra gravado por el país de la fuente, la no corrección de la doble imposición económica en el país de residencia del socio no puede justificarse en su no consideración como tal dividendo, sino en la aplicación de la cláusula antielusión que exige una tributación efectiva para poder disfrutar de la deducción.

## 2. Rentas equiparadas a dividendos

Como mecanismos en la lucha contra la deslocalización de rentas aprovechando el carácter deducible de los intereses la normativa foral prevé dos instrumentos que interesa resaltar en este momento: la recalificación de los intereses como dividendos en los supuestos de subcapitalización y los préstamos participativos.

### A. Rentas calificadas como dividendo por el legislador: Subcapitalización

La normativa foral conserva, a diferencia de la de régimen común[29], la figura de la subcapitalización en el art. 47 de las Normas forales que regulan el IS en el País Vasco.

---

sentido, la legislación foral recalifica determinadas rentas, como las derivadas de la subcapitalización y de los préstamos participativos, como será expuesto en el epígrafe siguiente.

[27] Art. 26 MCOCDE, Convención de Estrasburgo y Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

[28] http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_es.htm

[29] La subcapitalización se eliminó en el Impuesto sobre Sociedades del territorio común por el Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, y se sustituyó por la limitación a la deducibilidad de los gastos finan-

ISBN: 978-84-7777-502-7

Como es sabido, la subcapitalización es una medida antielusión dirigida a evitar la erosión de la base imponible del IS a través de la recalificación de los rendimientos derivados de operaciones de préstamo intragrupo como dividendos, cuando el recurso al endeudamiento sólo se justifica por motivos fiscales[30].

Según las leyes forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, si el endeudamiento neto remunerado de una entidad con otra u otras personas o entidades con las que esté vinculada según las reglas del art. 42 de las Normas forales reguladoras del IS (con independencia de la residencia de la entidad financiadora[31]) excede del resultado de aplicar el coeficiente 3 al importe de su patrimonio neto[32], los intereses devengados que corresponden al exceso se calificarán como dividendos. Las consecuencias de esta recalificación son las siguientes[33]:

a) Para la prestataria la retribución no será deducible (con el consiguiente incremento de su base imponible), no deberá efectuar retención sobre la cantidad pagada si le une a la prestamista no residente en España una relación de matriz-filial[34] y deberá corregir el importe de la retención cuando, según el CDI aplicable, el tipo de gravamen sea diferente para los dividendos que para los intereses.
b) La sociedad prestamista tiene derecho a aplicar la corrección de la doble imposición sobre dividendos prevista en el CDI aplicable o en su legislación interna. Si la sociedad prestataria hubiese retenido sobre un tipo de gravamen superior al finalmente aplicable como consecuencia de la recalificación en dividendos, el no residente puede solicitar la devolución del ingreso indebido. En caso de que la retención hubiera sido inferior, la diferencia debe satisfacerla la sociedad prestataria que posteriormente podrá repercutirla en la prestamista.

Es importante destacar que el régimen de subcapitalización se excluye en los siguientes casos: a) para las entidades financieras; b) cuando el endeudamiento neto

---

cieros al 30% del beneficio operativo, con un mínimo exento de un millón de euros. La Ley Foral navarra 21/2012, de 26 de diciembre, también ha sustituido la subcapitalización por la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros.

[30] En relación con la subcapitalización en general y, en concreto, las peculiaridades que presenta en el País Vasco, véase LUCAS DURÁN, M.: «Subcapitalización e imposición societaria en el País Vasco», en MERINO JARA, I. (Coord.), *El nuevo Impuesto sobre Sociedades…*, *op. cit.* pp. 1/28 y ss.

[31] De esta forma se da cumplimiento a la jurisprudencia del TJUE en estos términos. Por otra parte, hay que entender comprendidos dentro del régimen de subcapitalización a los EP de entidades no residentes ubicados en el País Vasco, como explica LUCAS DURÁN, «Subcapitalización e imposición societaria en el País Vasco», en MERINO JARA, I. (Coord.), *El nuevo Impuesto sobre Sociedades…*, *op. cit.*, p. 5/28.

[32] Las normativas forales permiten el acuerdo entre la Administración y el contribuyente en la fijación de un coeficiente diferente en atención a las condiciones normales de mercado (art. 47.4).

[33] LUCAS DURÁN, M.: «Subcapitalización e imposición societaria en el País Vasco», en MERINO JARA, I. (Coord.), *El nuevo Impuesto sobre Sociedades…*, *op.* c*it.,* pp. 10/28 y 11/28.

[34] Por aplicación de la exención contemplada en el art. 14.1.g Normas forales reguladoras del IRNR.

remunerado con personas o entidades vinculadas no exceda de 10.000.000 euros en ningún momento del periodo impositivo; c) o bien si el contribuyente prueba que habría podido obtener el mismo nivel de financiación de entidades no vinculadas[35].

A la luz de la regulación descrita, hay que afirmar su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado, ya que, aunque es un régimen más beneficioso que el establecido en territorio común[36], es difícil apreciar la selectividad requerida para ser declarada ilegal[37]. Asimismo, es respetuosa con el Derecho comunitario y los CDI, ya que, por un lado, se cumple con los requerimientos establecidos en las SsTJUE en orden a exigir un tratamiento equivalente para residentes y no residentes[38], y, por otro, está prevista su no aplicación cuando el contribuyente pruebe que el préstamo es conforme a las reglas del mercado aunque supere la ratio 1:3, siempre que no se trate de operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales.

A pesar de ello, en mi opinión sería conveniente adaptar la normativa foral al Impuesto sobre Sociedades de territorio común en este punto, teniendo en cuenta las tres consideraciones siguientes. Por un lado, el régimen de subcapitalización establecido en la normativa foral —y, en concreto, el carácter ilimitado de la deducibilidad de los gastos financieros— no cumple con la Acción 4 del Plan BEPS que promulga la limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros[39], recomendando una norma de ratio fija que limite las deducciones netas de una entidad a un porcentaje de sus beneficios. En segundo lugar, puede ocurrir que no se pueda aplicar la regla de subcapitalización regulada en la normativa foral si el CDI firmado por España lo excluye. Por último, la aplicación del régimen de subcapitalización puede producir un doble gravamen sobre las rentas derivadas de la operación financiera intragrupo si el País Vasco las califica como dividendos y el otro Estado interviniente no las recalifica de esta forma. Centrándonos en este último punto, la doble imposición se producirá en los casos en que el País Vasco sea la sede de residencia del prestatario y recalifique el interés como dividendos, en cuyo

---

[35] A este respecto, LUCAS DURÁN, M.: «Subcapitalización e imposición societaria en el País Vasco», en MERINO JARA, I. (Coord.), *El nuevo Impuesto sobre Sociedades...*, *op. cit.*, p. 7/28.

[36] LUCAS DURÁN aclara que el régimen de subcapitalización establecido en los Territorios Forales no vulnera las obligaciones de armonización requeridas en la Ley del Concierto Económico, aunque destaca la necesidad de estudiar la posible infracción del art. 3.b de la misma Ley, que obliga a mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto de España. LUCAS DURÁN, M.: «Subcapitalización e imposición societaria en el País Vasco», en MERINO JARA, I. (Coord.), *El nuevo Impuesto sobre Sociedades…*, *op. cit.,* p. 2/28.

[37] Véase ALMUDÍ CID, J.M.: «La configuración y aplicación de las normas antiabuso de las Diputaciones forales en materia de fiscalidad directa a la luz del Derecho de la Unión Europea», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dirs.), *Concierto económico y Derecho de la Unión Europea…*, *op. cit.*, pp. 328 y ss.

[38] *Vid.* LUCAS DURÁN, M.: «Subcapitalización e imposición societaria en el País Vasco», en MERINO JARA, I. (Coord.), *El nuevo Impuesto sobre Sociedades…*, *op. cit.*, pp. 3/28 y ss.

[39] En el mismo sentido se pronuncia la Propuesta de Directiva de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, que recomienda imponer una limitación a la deducibilidad del 10%-30% de algún indicador de beneficio.

ISBN: 978-84-7777-502-7

caso la cantidad recalificada no es deducible en su base imponible. Si el Estado de residencia de la sociedad prestamista sigue considerando la renta obtenida como intereses financieros, los sujetará a tributación sin concederles derecho a la deducción por doble imposición.

### B. Instrumentos híbridos: Préstamos participativos

La regulación que realiza la normativa foral de los préstamos participativos establece como regla general la calificación de sus rendimientos como fondos propios. Sin embargo se prevé el carácter deducible de los intereses devengados, tanto fijos como variables, de los préstamos participativos en los que concurran los siguientes requisitos[40]: a) La entidad prestamista perciba un interés variable que se determine en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria; b) Las partes pueden acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad; c) Las partes contratantes pueden acordar una cláusula penalizadora para el caso de la amortización anticipada. De forma consecuente con el carácter deducible de los intereses en los préstamos participativos en que concurran los requisitos descritos, la entidad prestamista no tiene derecho a aplicarse la exención para corregir la doble imposición por dividendos[41].

Sin embargo, se prevé una excepción a la no aplicación de la exención por doble imposición de dividendos que puede producir situaciones de desimposición cuando alguna de las entidades participantes no resida en el País Vasco. En concreto, se admite excepcionalmente que la sociedad prestamista no integre en su base imponible las rentas obtenidas por la concesión de un préstamo participativo en el que concurran las circunstancias necesarias para que el pago de los intereses sea deducible para la prestataria. Los requisitos que deben cumplirse para admitir la aplicación de la exención son los siguientes[42]: a) el destino del préstamo sea la financiación de nuevas actividades o proyectos empresariales que no se vinieran desarrollando con anterioridad ni por la entidad prestamista ni por la entidad prestataria ni por personas o entidades vinculadas a las mismas; b) la participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la sociedad prestataria por parte de la prestamista sea del 25% o del 15% en caso de que la sociedad participada cotice en un mercado secundario organizado, y que la participación se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el interés variable que se satisfaga o, en su defecto, siempre que se mantenga ese porcentaje de participación posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo; y c) el destino de la contraprestación por el préstamo no integrada en la base imponible del prestamista debe destinarse a la concesión de nuevos préstamos participativos que cumplan los anteriores requisitos, la reserva de capitalización o la reserva para emprendimiento.

---

[40] Art. 31.5 Normas forales reguladoras del IS.
[41] Art. 39.3 Normas forales reguladoras del IS.
[42] Art. 39.3 Normas forales reguladoras del IS.

En estos casos excepcionales se admite que la renta sea deducible para el prestatario y que el prestamista se aplique la exención derivada de la doble imposición económica, aunque con límites máximos: la no integración de los intereses satisfechos en la base imponible del prestamista no puede superar el 20% de los beneficios de la prestataria con cargo a los que se satisface el interés variable atribuibles al prestamistas según su porcentaje de participación ni suponer un importe superior a la cantidad resultante de aplicar al saldo medio del préstamo participativo durante el periodo impositivo el 150% del tipo de interés de demora.

El problema que puede generar el doble beneficio fiscal para la retribución devengada de un préstamo participativo cuando se cumplan las condiciones anteriormente descritas pero alguna de las dos entidades no reside en el País Vasco (carácter deducible para el prestatario y aplicación de la exención por doble imposición de dividendos para el prestamista) es la producción de una doble imposición o de una desimposición, contra las que previene la Acción 2 del Plan BEPS «Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos».

La desimposición dentro del ámbito de los territorios forales es una decisión legislativa consciente cuando se cumplan los requisitos establecidos en la normativa foral para que la prestación se considere deducible en el Impuesto sobre Sociedades del prestatario y dé derecho a la aplicación de la exención por doble imposición de dividendos para el prestamista. Pero esta decisión autónoma de desimposición del legislador foral puede extender sus efectos de forma indebida a otras jurisdicciones que no contemplan ningún beneficio fiscal para los préstamos participativos en las condiciones establecidas en la normativa vasca; así, por ejemplo, en el territorio común los préstamos participativos son tratados fiscalmente como rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios (deducibles para el prestatario y no exentos para el prestamista), excepto que ambas entidades pertenezcan al mismo grupo de empresas, en cuyo caso tributan como los dividendos: no deducibles para el prestatario y generando derecho a la aplicación de la exención por doble imposición para el prestamista[43]. Como puede apreciarse, en la legislación del territorio común no puede producirse una desimposición en aplicación de su propia normativa; sin embargo, si el prestatario reside en el País Vasco, generando derecho a deducir la prestación, y pertenece al mismo grupo de empresas que la entidad prestamista, no habrá tributación en ninguna jurisdicción. Esta desimposición «sobrevenida» independiente de la decisión de uno de los Estados intervinientes puede ser evitada si este Estado ha establecido una cláusula de previa tributación del rendimiento en el Estado de la fuente, tal y como se regula en el art. 14.2.2º LIS: «Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el art. 42 del Código de Comercio, con independen-

[43] Art. 21.2.2º Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Cfr.* SIMÓN YARZA, M.E.: *La exención de dividendos…*, *op. cit.*, pp. 85 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

cia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora».

Por su parte, también es posible que se produzca una doble imposición en los supuestos en que intervienen dos jurisdicciones. Siguiendo con el ejemplo en el que la entidad prestamista reside en territorio común y no pertenece al mismo grupo que la prestataria, se considera, a efectos de su Impuesto sobre Sociedades, como ingreso no exento (ya que el régimen general contempla el carácter deducible de la retribución para la prestataria); sin embargo, si la prestataria reside en el País Vasco y no concurren las circunstancias establecidas en su normativa foral, no habrá tenido derecho a su deducción en la base imponible.

## III. CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA DE DIVIDENDOS

### 1. Mecanismos de corrección y principios aplicables

La doble imposición económica que sufren los dividendos transfronterizos supone un obstáculo a la inversión internacional y, en el ámbito de la UE, una limitación a la libre circulación de capitales y al mercado único[44]. Como ya adelantaba LUCAS DURÁN hace años, el tratamiento tributario de la distribución de dividendos de forma transfronteriza es «la asignatura pendiente más importante que habrá de encontrar solución en las próximas décadas en el entorno de la fiscalidad internacional»[45]. A pesar de su importancia, ni los CDI ni las normativas estatales suelen ofrecen una solución a este problema, como consecuencia seguramente del hecho de que cuando se planteó en la OCDE el problema de la doble imposición económica los Estados no tenían implantado ningún mecanismo de corrección de este efecto. Y el posterior desarrollo de estos mecanismos en los ámbitos nacionales no ha ido acompañado de una evolución en el marco internacional, donde los esfuerzos para solucionar la doble imposición sobre dividendos se han limitado al ámbito de las participaciones sustanciales, como podemos apreciar en la Directiva matriz-filial, en el MCOCE y en la actual propuesta de Base Imponible Consolidada (epígrafe I). En ningún caso se considera la doble imposición que sufren los ahorradores personas físicas o las empresas que no ostentan el control de la participada.

---

[44] Como explica dentro del ámbito de la UE la Comunicación de la Comisión «La doble imposición en el mercado único», el fortalecimiento del mercado único requiere hacer frente a la doble imposición internacional que obstaculiza la actividad transfronteriza. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo COM (2011) 712 final, de 11 de noviembre. En la doctrina, véase GARCÍA-MONCÓ, A.M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas* tributarios, Cívitas, Madrid, 1999; SANZ GADEA, E.: «Aspectos internacionales de la política fiscal» (I, II y III), *Impuestos*, 2001; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «El gravamen de las rentas del capital y las libertades comunitarias…», *op. cit*.

[45] LUCAS DURÁN, M.: *La tributación de los dividendos internacionales*, Lex Nova, Valladolid, 2000, p. 109.

A los motivos de fiscalidad internacional, se suman razones de capacidad económica que obligan a que el dividendo —sea transfronterizo o no— tribute de acuerdo con el tipo de gravamen del socio persona física que recibe el rendimiento. Es importante recalcar el origen de la doble imposición económica, que se produce como consecuencia de la consideración del Impuesto sobre Sociedades como un impuesto a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre el dividendo percibido por el socio persona física[46]. Es importante resaltar actualmente esta función del IS, frente a la tendencia actual a considerar a ambos impuestos como tributos independientes, tal y como pone de manifiesto de forma muy ilustrativa la Exposición de Motivos de la Ley 27/2014, del IS: «esta Ley proporciona esa revisión global indispensable, incorporando una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades, que ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»[47].

La atribución al Impuesto sobre Sociedades de naturaleza de impuesto autónomo conlleva el peligro de obviar la doble imposición que se produce sobre los rendimientos derivados de la participación en fondos propios cuando son retribuidos al socio persona física, provocando una sobreimposición e infringiendo el principio de capacidad económica. Desde esta perspectiva debemos reiterar que todas las rentas deben tributar de acuerdo con la capacidad económica de la persona física; si gravamos los dividendos en sede de la sociedad distribuidora (y de todas aquellas sociedades por las que transite el dividendo) y en sede del socio persona física sin eliminar la doble tributación, este rendimiento está sufriendo una sobreimposición contraria a la máxima constitucional. Esta es precisamente la situación que se da en la normativa de territorio común, en la que ha desaparecido la corrección de la doble imposición económica en el IRPF. Por el contrario, en el País Vasco se sigue manteniendo el mecanismo de corrección de la doble imposición tanto para los dividendos intersocietarios como cuando el receptor es una persona física, como será explicado en los siguientes apartados de este epígrafe.

Antes de entrar a analizar los mecanismos de corrección de la doble imposición económica en la normativa foral, es importante dejar sentado cuáles son los diferen-

---

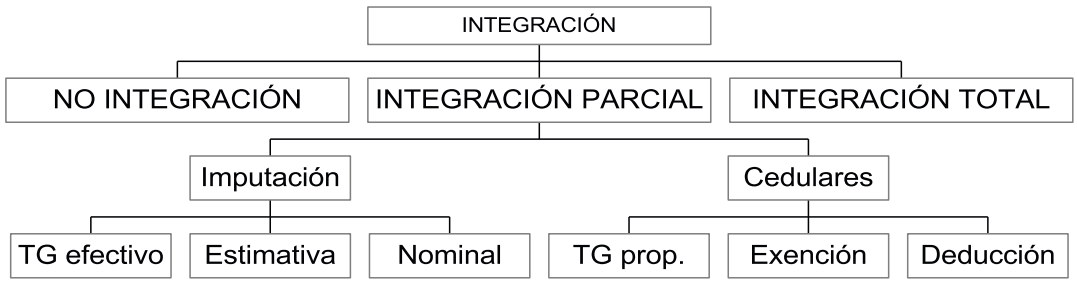
[46] Esta es la postura mantenida por el Informe de la Comisión Carter y el Informe Ruding. Informe de la Comisión Carter de Reforma del Sistema Tributario de Canadá (*Informe de la Real Comisión de investigación sobre fiscalidad*, Obras básicas de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975). Informe del Comité Ruding, «Conclusiones y recomendaciones del Comité de expertos independientes sobre la imposición de sociedades», Gutiérrez Andrés, L. (traductor), *Hacienda Pública Española*, Monografías 2/1992, pp. 221 y ss. Resultan muy expresivas las palabras del Informe Carter: «*todo impuesto es soportado en última instancia por los individuos mediante una reducción de su facultad de disposición de bienes y servicios para uso personal (…). Debemos continuar percibiendo impuestos de las personas jurídicas (…). Pero en tanto y en cuanto la renta de esas organizaciones afluyen en beneficio de los canadienses residentes, estos impuestos deben ser considerados como impuestos en retención por cuenta de los particulares*».

[47] Sobre las funciones del IS proclamadas por la doctrina, véase GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *La doble imposición de dividendos*, Aranzadi, Pamplona, 2003, pp. 18 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

tes sistemas de corrección de la doble imposición más comunes y los principios que deben regir un sistema de integración que posibilite el gravamen de las rentas societarias según la capacidad económica del socio persona física.

Los sistemas de corrección pueden clasificarse según se encuentran reflejados en el siguiente cuadro[48]:




Tanto los sistemas de no integración como de integración total presentan inconvenientes estructurales. Los primeros suponen un claro sobregravamen porque no se corrige en absoluto la doble imposición de los dividendos que tributan tanto en el impuesto sobre sociedades de la entidad distribuidora como en el impuesto sobre la renta del socio. Ello produce una infracción de los principios de neutralidad, equidad y capacidad económica; y en el ámbito comunitario un quebrantamiento del principio de libre circulación de capitales. Por su parte, los mecanismos de integración total o transparencia fiscal presentan la ventaja de eliminar desde el origen la doble imposición, ya que el beneficio social —incluso el no distribuido— sólo se ve gravado por el impuesto sobre la renta del socio; sin embargo, presentan graves inconvenientes, como la ausencia de control sobre el gravamen de los dividendos satisfechos a socios no residentes, el desincentivo a la autofinanciación, la generación de problemas de liquidez y graves obstáculos de gestión cuando el número de accionistas es elevado.

Centrándonos en los sistemas de integración parcial, la corrección de la doble imposición sobre el beneficio social distribuido se produce en el impuesto sobre la renta que recae sobre el socio. La diferencia esencial entre los sistemas de imputación y los cedulares es la consideración que se atribuye al impuesto sobre sociedades pagado por la entidad distribuidora. Mientras en los primeros la corrección de la doble imposición se calcula sobre la base del impuesto sobre sociedades satisfecho (que funciona como un impuesto a cuenta deducible para el socio cuyo cálculo se basa en el tipo de gravamen efectivo, el estimado o el nominal), en los sistemas cedulares la doble im-

[48] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L.: *La doble imposición de dividendos…*, *op. cit.,* pp. 45 y ss.

posición se corrige concediendo a los dividendos un régimen fiscal propio, que puede ser una exención, un tipo de gravamen diferente o una deducción.

Para poder enjuiciar la conveniencia de aplicar un mecanismo u otro, es necesario conocer los principios que deben ser respetados en la corrección de la doble imposición y que, en mi opinión, son los siguientes[49]:

a) El principio de capacidad económica, por el cual el gravamen de los dividendos debe ajustarse a la capacidad económica del socio. De esta forma se evitan situaciones de sub y de sobreimposición.
b) Los principios de equidad y de neutralidad, que proclaman el gravamen igualitario de todas las rentas con independencia de la fuente y de la forma. A este respecto, la OCDE ha señalado que un sistema tributario es neutral respecto de las decisiones empresariales si se cumplen dos condiciones: que un determinado beneficio social antes de impuestos produzca la misma rentabilidad después de impuestos con independencia de la forma que adopte la retribución[50]; y que la carga tributaria del IS y del IRPF sea igual respecto de todos los beneficios, ya se distribuyan o reserven.
c) El principio de libertad de circulación comunitario, contemplado en el art. 3.c Tratado Roma. Como ya ha sido analizado, el TJUE ha derivado de esta máxima la necesidad de que los sistemas de corrección de la doble imposición económica interna deban aplicarse a los dividendos pagados por sociedades no residentes a sujetos por obligación personal. Lo contrario favorecería las inversiones nacionales[51]. El efecto de esta jurisprudencia ha sido que los Estados están adoptando el método de exención, en detrimento del método de imputación, que es más respetuoso con los otros principios, aunque más difícil de aplicar de forma uniforme a dividendos nacionales y transfronterizos.
d) La ausencia de transferencias de recursos al extranjero. El sistema de corrección de la doble imposición no debe permitir que el beneficio social distribuido a los socios no residentes se encuentre libre de tributación, tanto en el impuesto que recae sobre la renta obtenida por la sociedad distribuidora como en el impuesto sobre la renta del socio. Este efecto es especialmente factible en los mecanismos que se centran en corregir la doble imposición en sede de la entidad participada.
e) La atribución al socio de los beneficios fiscales. Asimismo, el mecanismo de corrección de la doble imposición no debe interferir en el trasvase de los bene-

---

[49] GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., *La doble imposición de dividendos…*, *op. cit.,* pp. 36 y ss.

[50] OCDE, *Tax Profits in a Global Economy*, OCDE, París, 1991, p. 17.

[51] Caso *Verkooijen*, 6 de junio de 2000; caso *Meilicke*, 6 de marzo de 2007, C-292/04; *Manninen*, 7 de septiembre de 2004; *FII Group Litigation*, 12 de septiembre de 2006. A partir de *Manninen* el TJUE permite tomar en consideración, a la hora de enjuiciar la discriminación sobre las inversiones extranjeras las compensaciones que derivan del CDI, aunque no las medidas unilaterales del otro Estado implicado (STJ 13-12-2006, *Denkavit*).

ISBN: 978-84-7777-502-7

ficios fiscales disfrutados por la sociedad al socio. La eliminación de este trasvase supondría tratar de forma discriminatoria a los socios de una persona jurídica frente a los empresarios individuales que tienen derecho a deducirse en su cuota dichos beneficios.

f) La tributación efectiva. La corrección no debe circunscribirse a los dividendos, ya que puede haber dividendos que no hayan tributado previamente en el IS (por ejemplo, derivados de una reducción de capital). Y, por otro lado, puede haber ganancias patrimoniales o productos híbridos que incorporen beneficios sociales que sí hayan tributado en el IS y, en consecuencia, sufran una doble imposición.

Como ya ha sido explicado anteriormente, el MCOCDE no da ninguna directriz para solucionar la doble imposición económica sobre dividendos, aunque sus Comentarios la tratan extensamente analizando algunos de los sistemas de corrección más utilizados por los Estados. En los CDI firmados por España el tratamiento de la doble imposición económica varía, abarcando aquellos que no se refieren a la cuestión (provocando un doble gravamen que, en su caso, corregirá el Estado de residencia del socio), aquellos que prevén un sistema de exención, aquellos que aplican un sistema de imputación y aquellos que se remiten al mecanismo de corrección que exista en las legislaciones de los Estados partes para corregir la doble imposición de los dividendos de fuente interna[52].

Dentro de la Unión Europea sólo se prevé la obligatoriedad de corregir la doble imposición económica sobre dividendos intracomunitarios en el caso de que el reparto se produzca entre una matriz y su filial, residentes ambas en la UE, en aplicación de la Directiva matriz-filial (epígrafe I). En concreto, el art. 4.1 prevé dos sistemas de corrección que aplicará el Estado de residencia de la sociedad matriz: el de exención de los dividendos y el de imputación del impuesto sobre sociedades pagado por la entidad filial en el Estado de la fuente.

Por su parte, en la normativa foral la doble imposición económica se corrige a través del sistema cedular tanto en el ámbito del IRPF como del IS, es decir, tanto si el socio es persona física como jurídica. Sin embargo, la concreción del sistema cedular es diferente en ambos tributos: mientras en el IRPF se combina una exención mínima y un tipo de gravamen proporcional, en el IS consiste en una exención que varía del 50% al 100% en función del grado de participación y del carácter de residente. Por otra parte, y junto a estos sistemas, encontramos en la normativa foral un ejemplo de integración total dentro del Impuesto sobre Sociedades: las sociedades patrimoniales. A cada uno de estos sistemas vamos a dedicar los siguientes epígrafes.

---

[52] FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E. (*Derecho fiscal internacional…*, *op. cit.*, pp. 138 y ss.) exponen los diferentes CDI a tenor de la cláusula de corrección de la doble imposición de los dividendos que contengan.

## 2. Sistema de corrección de la doble imposición económica sobre dividendos en el IRPF foral

El sistema cedular de corrección de la doble imposición regulado en la normativa foral del IRPF consiste en la integración de los dividendos en la base imponible del ahorro, tanto si son dividendos nacionales como transfronterizos[53], con la consiguiente aplicación de un tipo de gravamen proporcional[54]. Junto a ello, la normativa foral conserva, a diferencia de la de régimen común, la exención para los primeros 1.500 euros[55].

Si el dividendo es transfronterizo el socio tiene derecho a aplicarse la deducción por doble imposición jurídica internacional[56].

En mi opinión, el mecanismo cedular establecido en la normativa foral no es el más adecuado, aunque es mejor que el establecido en el territorio común, donde ha desaparecido la exención de los 1.500 euros. El sistema más acorde con los principios que deben regir la corrección de la doble imposición económica cuando el socio es persona física es el de imputación, ya que consigue una tributación del dividendo de acuerdo con el principio de capacidad económica del socio, a la vez que respeta los principios de neutralidad y equidad. Y, dentro de los tres mecanismos de imputación existentes en función del papel que le atribuya al impuesto sobre sociedad satisfecho por la entidad distribuidora (tipo efectivo, estimativo o nominal), resulta aconsejable el sistema de imputación nominal que calcula la cuota deducible por el socio en función del tipo de gravamen nominal del Impuesto sobre Sociedades aplicable al beneficio societario del que derivan los dividendos. Este sistema garantiza el respeto a los demás criterios que han sido examinados (epígrafe III.1), en especial elimina la sub o la sobre imposición y posibilita el trasvase de los beneficios fiscales disfrutados por la sociedad al socio. Además, resulta más fácil de aplicar en comparación con los demás sistemas de imputación, ya que no requiere el cálculo del tipo de gravamen estimado ni del efectivo, que es especialmente complicado en el caso de los dividendos transfronterizos.

## 3. Sistema de corrección de la doble imposición económica sobre dividendos en el IS foral

El mecanismo de corrección de la doble imposición establecido en la normativa foral para los supuestos en que el socio es persona jurídica consiste en un sistema cedular de exención[57]. Esta exención es total, con independencia del carácter nacional o transfronterizo del dividendo, siempre que se cumplan unos requisitos:

---

[53] Art. 63.b de las Normas forales reguladoras del IRPF.

[54] Art. 76 de las Normas forales reguladoras del IRPF.

[55] Art. 9.24 de las Normas forales reguladoras del IRPF.

[56] Art. 91 Norma foral 3/2014, de 17 de enero, de Gipuzkoa; art. 92 Norma foral 13/2013, de Bizkaia; art. 92 Norma foral 33/2013 de Álava.

[57] Art. 33 de las Normas forales reguladoras del IS.

ISBN: 978-84-7777-502-7

a) Una participación sustancial: La participación directa o indirecta en el capital o en los fondos propios de la entidad que reparte los dividendos debe ser mayor al 5%, o al 3% si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado. Esta participación debe haberse poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, debe mantenerse durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.
b) Tributación previa: La entidad participada debe estar sujeta y no exenta a un impuesto sobre sociedades o similar en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que ese participa[58]. Existe una presunción de que la entidad participada cumple este requisito cuando resida en un Estado con CDI que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información. Por el contrario, se entenderá que no se cumple la condición de la tributación previa si la entidad participada es residente en un paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la UE y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza operaciones empresariales. Esta condición debe ser completada con la previsión contenida en el art. 33.3.c de las Normas forales reguladoras del IS que excluye la aplicación de la exención cuando los dividendos han sido distribuidos por entidades que han tributado por el IS o un impuesto análogo a un tipo de gravamen inferior al 10%, excepto en el caso de que resida en un país con el que España tenga firmado un CDI que le sea de aplicación y contenga cláusula de intercambio de información.
c) Procedencia de actividades económicas[59]: Los beneficios que se reparten o en los que participa deben proceder de la realización de actividades económicas, para lo que es imprescindible que, al menos, el 85% de los ingresos de la entidad distribuidora corresponda a este tipo de rentas[60].

Si no se cumple alguno de los tres requisitos (participación sustancial, tributación previa o ejercicio de actividad económica) sólo se corrige la doble imposición si la so-

[58] En relación a la exclusión de la exención prevista en la disposición adicional 1.ª de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, véase SIMÓN YARZA, M.E.: *La exención de dividendos…*, *op. cit.*, pp. 131 y ss.

[59] Como explica SIMÓN YARZA, M.E. (*La exención de dividendos…*, *op. cit.*, p. 115), la razón de incorporar esta condición reside en el propio origen de la concesión de la exención a los dividendos transfronterizos: la razón de ampliar la corrección de la doble imposición económica a los dividendos extranjeros fue incentivar el establecimiento de filiales de empresas españolas fuera de nuestro país. En correlación con este objetivo, se limitó la corrección de la doble imposición cuando se repatrían los beneficios a las empresas españolas que desarrollan actividades económicas en el extranjero, y no a las que se limitan a exportar capitales.

[60] A efectos del cálculo del porcentaje del 85% no se tienen en cuenta las rentas generadas en transparencia fiscal internacional, con la excepción prevista en el art. 33.1.c de las Normas forales reguladoras del IS.

ciedad distribuidora es residente en España y se rebaja la corrección al 50% del importe de los dividendos[61]. En consecuencia, si la entidad participada también es doméstica, pero no se ostenta una participación sustancial o no obtiene al menos el 85% de sus ingresos de una actividad económica, el socio tiene derecho a aplicarse en la base imponible una exención del 50% del importe del dividendo percibido.

Por el contrario, si la sociedad distribuidora no es residente en España, sólo está prevista la corrección de la doble imposición si el requisito que se incumple es que las rentas procedan mayoritariamente de una actividad económica; y en este caso se le concede una deducción en la cuota del IS que se corresponde con el impuesto efectivamente pagado en el extranjero por la entidad distribuidora respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos en la cuantía correspondiente a tales dividendos y siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente[62]. Dicho de otro modo, en los casos de dividendos transfronterizos sólo se corrige la doble imposición económica si se cumplen todos los requisitos (exención plena). Si, por el contrario, la entidad socio ostenta una participación sustancial y la sociedad participada ha tributado previamente por el beneficio distribuido, faltando el requisito de la actividad económica, la corrección de la doble imposición se realiza a través de un sistema de deducción en la cuota. Por último, si no concurre el requisito de participación sustancial o de previa tributación, no se concede la corrección de la doble imposición. Se aprecia que los límites para aplicar la DDID son más estrictos para los dividendos de fuente extranjera, lo cual puede suponer un problema de compatibilidad con el Derecho comunitario, ya que desincentiva la inversión en entidades no residentes[63].

Junto a ello, las leyes forales reguladoras del IS contemplan un supuesto específico de corrección de la doble imposición económica internacional en el caso de que entre las rentas del contribuyente se incluyan dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, que residan en un país con el que el Reino de España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información. En estos casos el contribuyente podrá optar por practicar una deducción para evitar la doble imposición internacional, alternativa e incompatible con la deduc-

---

[61] Art. 33.2 Normas forales reguladoras del IS. Por lo que respecta a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la participación, también es necesario diferenciar según el socio ostente o no participación sustancial. Si disfruta de participación sustancial y, además, desarrolla una actividad económica y ha habido previa tributación, la exención es total. Por su parte, si sólo concurre la nota de la participación sustancial, sólo se aplicará la exención si la sociedad participada es residente. Por el contrario, si no existe participación sustancial, no se corrige en ningún caso la doble imposición derivada en las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de una participación.

[62] Art. 60.4 Normas forales reguladoras del IS.

[63] En este sentido, ALMUDÍ CID, J.M.: «La configuración y aplicación de las normas antiabuso de las Diputaciones forales en materia de fiscalidad directa a la luz del Derecho de la Unión Europea», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dirs.), *Concierto económico y Derecho...*, *op. cit.*, p. 331.

ISBN: 978-84-7777-502-7

ción en la cuota por doble imposición económica, del 18 por 100 de la parte de la base imponible que se corresponda con los citados dividendos o participaciones en beneficios[64].

La aplicación de un sistema cedular de exención como el descrito resulta adecuada para los dividendos intersocietarios, teniendo en cuenta que no es necesario ajustar su tributación a la capacidad económica de la persona física. Sin embargo, podría mejorarse eliminando el requisito de participación sustancial, cuya ausencia actualmente da lugar a la limitación al 50% de corrección de la doble imposición económica en el caso de los dividendos nacionales, y a su total desconocimiento en el caso de los dividendos transfronterizos. Esta previsión perjudica a los socios minoritarios, que sufren una cadena de gravámenes sobrepuestos que disminuye la rentabilidad económica del dividendo y ven aumentar la fiscalidad sobre este instrumento financiero por encima de la capacidad económica del último socio persona física.

Junto a este sistema de exención recogido con carácter general en la normativa foral reguladora del IS, coexiste un régimen propio de corrección de la doble imposición económica para las sociedades patrimoniales. Según la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades en los Territorios forales, las sociedades patrimoniales son aquellas en las que más de la mitad de su activo está constituido por valores o que más de la mitad de su activo no está afecto a actividades económicas, sus socios mayoritarios son personas físicas o sociedades patrimoniales y al menos el 80% de sus ingresos proceden de determinadas rentas[65]. Si se dan estos requisitos, la sociedad patrimonial integra en su base imponible todas sus rentas sin posibilidad de deducir ningún gasto ni aplicar ninguna corrección en materia de los gastos regulados en el capítulo II del Título IV de las Normas forales reguladoras del IS[66]. Es decir, se determina su base imponible exclusivamente con los ingresos íntegros que obtengan corregidos sólo en materia de ingresos (capítulo III), de reglas de valoración y medidas antiabuso (capítulo IV) y de aplicación del resultado (capítulo V).

Por su parte, los dividendos distribuidos por las sociedades patrimoniales a personas jurídicas no disfrutan de ninguna corrección de la doble imposición económica en la normativa foral del IS ni a través de la exención en la base imponible[67] ni de la deducción en la cuota[68]. Puede apreciarse que se trata de un régimen penalizador para la tenencia de acciones por parte de personas jurídicas.

---

[64] Art. 60.5 Normas forales reguladoras del IS.

[65] Art. 14 Normas forales reguladoras del IS. Para un estudio de estas condiciones, véase SEGOVIA, B. y ALLENDE, I.: «Las sociedades patrimoniales en las nuevas normas forales del Impuesto sobre Sociedades de 2014», en MERINO JARA, I., *El nuevo Impuesto sobre Sociedades en el País Vasco…*, *op. cit.*, pp. 1/26 y ss.

[66] Art. 32 Normas forales reguladoras del IS.

[67] Art. 33.3 Normas forales reguladoras del IS.

[68] Art. 60.4 Normas forales reguladoras del IS.

Si el socio es persona física, sí se prevé una corrección completa de la doble imposición a través de la exención del dividendo percibido[69]. Sin embargo, este sistema de corrección plantea fundamentalmente dos problemas. En primer lugar, aunque se trata de un sistema de integración total, el dividendo no tributa de acuerdo con la capacidad económica del socio, sino al tipo de gravamen de la sociedad. Por otro lado, al no existir este régimen sobre sociedades patrimoniales en el territorio común, si el socio persona física es residente en otra CCAA distinta del País Vasco (o en otro Estado que no contemple un régimen especial para este tipo de sociedades en el mismo sentido que la normativa foral), no se consigue la corrección total de la doble imposición deseada por el legislador vasco[70].

[69] Como regula la Disposición Adicional Quinta de las Normas forales reguladoras del IS, «*la distribución de beneficios obtenidos por las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta Norma Foral, procedentes de períodos impositivos en los que hayan tributado teniendo tal consideración, no se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando el perceptor de los mismos sea contribuyente del citado Impuesto*».

[70] SEGOVIA, B. y ALLENDE, I.: «Las sociedades patrimoniales…», *op. cit.*, p. 23/26.

ISBN: 978-84-7777-502-7

# El tratamiento de las pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades

María Amparo Grau Ruiz

Sumario: I. Sobre el sentido y el concepto de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades. II. Breve repaso a la situación actual. A. En la OCDE. B. En la Unión Europea. C. En el Derecho comparado. D. En España. 1) Aplicación administrativa. 2) Evolución jurisprudencial. E. En el País Vasco. III. Principales ajustes realizados por la LIS. IV. Efectos de los cambios legislativos en los procedimientos y en las obligaciones formales. Relación de obras citadas.

Resumen: La compensación de bases imponibles negativas se ha visto profundamente afectada por cambios introducidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la Ley General Tributaria. En la coyuntura actual se han modificado los requisitos para practicar la compensación y han variado los efectos que la misma puede producir (nada desdeñables, como ha puesto de relieve la agitación doctrinal y jurisprudencial en los últimos años).

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, pérdidas, bases imponibles negativas, compensación, prescripción, comprobación e inspección.

## I. SOBRE EL SENTIDO Y EL CONCEPTO DE LA COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Es bien sabido que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo periódico. De acuerdo con la regulación vigente, la renta se somete a gravamen distribuida en períodos impositivos. De este modo, es posible subvenir el gasto público de manera continuada, sin esperar a la desaparición de la empresa para valorar el total de la riqueza generada y su capacidad contributiva final. Esta forma de proceder obliga a fijar supuestos de permeabilidad entre diferentes períodos, particularmente cuando en alguno de ellos han resultado bases imponibles negativas (también denominadas con frecuencia BINs o pérdidas), que luego se aplican en otro para tratar de aproximarse en la liquidación de este Impuesto a la verdadera capacidad económica del sujeto.

Esta aplicación en otro ejercicio se produce concretamente mediante la llamada compensación. En efecto, hoy en día la compensación de pérdidas puede entenderse como el «mecanismo arbitrado por la norma para hacer efectivo el derecho que reconoce a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a minorar la renta positiva obtenida en un determinado ejercicio, con las BINs generadas en ejercicios anteriores»[1]. Esta operación fiscal no está condicionada al saneamiento contable o mercantil.

El marco temporal en el que es posible la compensación de bases imponibles negativas es fruto de una opción legislativa, que, sin duda, tiene consecuencias económicas importantes tanto para las empresas directamente afectadas, como para la recaudación tributaria en su conjunto, influyendo por ende en el plano macroeconómico. A estos efectos, conviene recordar que tradicionalmente se ha fijado un plazo para la compensación, aunque el legislador ha ido variando el mismo, aumentando paulatinamente el número de años naturales en los que se permite.

De entrada, es posible plantearse teóricamente si la compensación ha de practicarse sólo llevando las pérdidas pasadas hacia delante, para su toma en consideración futura; o si cabría una compensación también hacia atrás, devolviendo el impuesto pagado en otros años anteriores por los beneficios, al incurrirse en pérdidas. En nuestro país, el TRLIS y la LIS han previsto, con carácter general, la compensación hacia adelante.

En consecuencia, la base imponible de un cierto período impositivo no dependerá únicamente de lo devengado en el ejercicio en cuestión, sino también de los flujos derivados de otros anteriores. Además, dentro del oportuno plazo, el interesado puede decidir en qué medida desea emplear las bases imponibles negativas pendientes de compensación de períodos anteriores, ya que también habrá de conjugarlas con la aplicación de determinados beneficios fiscales a los que pueda tener derecho (como deducciones en la cuota íntegra que cuenten con un plazo de aplicación más limitado).

A grandes rasgos, puede perfilarse el régimen actual de la compensación de pérdidas en España señalando que en cada período impositivo podrán compensarse, con límites relativos a las rentas positivas obtenidas en el mismo, las cuantías pendientes de compensar sin limitación temporal. Para practicar la compensación, se toma como punto de partida el resultado contable, corregido según la normativa del Impuesto sobre Sociedades y, en su caso, posteriormente se minora mediante la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Existe un límite cuantitativo general: 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización, aunque siempre podrán compensarse bases hasta 1 millón de euros. Está prevista una norma anti-tráfico de pérdidas con el objeto de

[1] RODRÍGUEZ RELEA, F.J.: «Compensación de bases imponibles negativas. Tipo de gravamen. Cuota íntegra. Comentarios a Leyes», *Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, Lex Nova, enero de 2015 (BIB 2015\1114 y BIB 2015\9649).

ISBN: 978-84-7777-502-7

frenar la compra de sociedades (cuasi) inactivas con bases imponibles negativas para aprovecharse de ellas. Así se pretende evitar la doble utilización fiscal de las pérdidas. Existen ciertas especialidades, por ejemplo, en los grupos consolidados, o la investigación y explotación de hidrocarburos.

Por último, en el caso de las empresas de reducida dimensión, debe resaltarse que se minora la tributación de un período impositivo «anticipando» la compensación de las «futuras bases imponibles negativas» de los cinco años siguientes. Y si éstas no se generasen, habría un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva de nivelación (reducción en la base imponible positiva, hasta un 10% de su importe y siempre que no exceda de un millón de euros)[2].

## II. BREVE REPASO A LA SITUACIÓN ACTUAL

### A. En la OCDE

Más allá de la necesidad de acabar con la utilización puntual de prácticas agresivas de planificación fiscal en relación con las pérdidas empresariales, la situación actual muestra que el fenómeno que aquí nos ocupa encierra un problema de más hondo calado. No puede pasarse por alto que, con motivo de la reciente crisis económica internacional, se ha ido generando un volumen importante de bases imponibles negativas, que en algunos Estados llega a alcanzar cantidades muy llamativas (el 25% de su producto interior bruto). Vista la magnitud de las BINs, su compensación y el riesgo de doble utilización, debe admitirse que éstas son cuestiones de innegable trascendencia.

### B. En la Unión Europea

Para reducir los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias por las empresas transfronterizas, que ahora encuentran hasta veintiocho sistemas diferentes, se ha propuesto la configuración de una Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades (BICCIS, también conocida como *CCCTB*, por las siglas en inglés de *Common Consolidated Corporate Tax Base*).

En el marco de este proyecto europeo se plantea, de cara a su implantación, la inclusión de un sistema de compensación de pérdidas transfronterizas. La consolidación ofrece a los grupos la importante ventaja de poder compensar las pérdidas sufridas en un Estado miembro con los beneficios obtenidos en otro. En la

[2] Documento elaborado por el Gabinete de Estudios de la AEDAF en el que se analiza de forma práctica el novedoso incentivo fiscal de la reserva de nivelación de bases imponibles negativas introducida por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que permite a las entidades a las que sea de aplicación el régimen de entidades de reducida dimensión beneficiarse de un sistema de anticipación en la compensación de bases imponibles (*carry back*), con los beneficios generados en el ejercicio. AEDAF: «Documento elaborado por el Gabinete de Estudios de la AEDAF sobre el incentivo fiscal de la reserva de nivelación», *Revista Interactiva de Actualidad*, n.º 4, 1 de febrero de 2016.

propuesta de Directiva COM (2011) 121, de 16 de marzo de 2011, se aspira a diseñar algunas normas comunes del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea para calcular la base imponible. Así, en los grupos se prevé la consolidación con compensación automática de pérdidas y un ulterior reparto según fórmula (atendiendo al trabajo, los bienes y las ventas)[3].

Ante las dificultades para avanzar en esta línea inicialmente propuesta, en el Plan de Acción de la Comisión Europea, de 17 de junio de 2015, se limita la acción a la base imponible común en el Impuesto sobre Sociedades (ahora *CCTB*, *Common Corporate Tax Base*). Esta vez sin consolidación, pero incluyendo un mecanismo temporal de compensación de pérdidas transfronterizas (pérdidas con beneficios en distintos Estados miembros) hasta que el grupo vuelva a tener beneficios. La Comisión ha decidido adoptar un planteamiento por etapas, que incluye este mecanismo de compensación transfronteriza de pérdidas, a la espera de que se vuelva a introducir la consolidación en una fase posterior.

En la Comunicación COM (2015) 302 final, de 17 de junio de 2015, «Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales»[4], se trata de asegurar que un Estado miembro no soporte la carga de pérdidas en las que se ha incurrido en otro Estado; para ello, se prevé que habrá un mecanismo de «recaptura». De hecho, la Comisión ha abierto una consulta (del 8 de octubre de 2015 hasta el 8 de enero de 2016), en la que indaga si el mecanismo de compensación de pérdidas transfronterizo (*cross-border relief, offset*), dirigido a equilibrar la ausencia de los beneficios de la consolidación durante la primera fase de la base imponible común del Impuesto sobre Sociedades, ayudaría en el proceso de implantación.

### C. En el Derecho comparado

Debe destacarse que, en su día, el Comité Ruding, en su Informe, propuso permitir la compensación de pérdidas hacia adelante, sin límite; y también hacia atrás, si bien, en este caso, sólo para los tres últimos ejercicios. Por su parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tenido también oportunidad de pronunciarse en reiteradas oca-

---

[3] CALLEJA BORG, J.: «The tax treatment of losses under the proposed common consolidated corporate tax base Directive», *Intertax*, Vol. 41, n.º 11, 2013, p. 581.

[4] Apartado 3.1. Permitir la compensación transfronteriza de pérdidas. «La Comisión propondrá que, hasta que se introduzca plenamente la consolidación de la BICCIS, las entidades de un mismo grupo puedan compensar los beneficios y pérdidas que realicen en diferentes Estados miembros. De este modo se eliminaría un importante obstáculo fiscal en el mercado único para las empresas, permitiéndoles temporalmente una compensación transfronteriza de las pérdidas, de modo que tributen sobre sus beneficios netos en la UE.

Para garantizar que un Estado miembro no acabe soportando la carga de las pérdidas sufridas en otro Estado miembro, habría un mecanismo de reversión de estas pérdidas una vez que la entidad del grupo vuelva a obtener beneficios. La Comisión tiene la intención de hacer coincidir esta iniciativa con una de las fases de su propuesta revisada sobre la BICCIS» (pp. 8-9 y 13).

ISBN: 978-84-7777-502-7

siones sobre la espinosa cuestión de la compensación de pérdidas entre los Estados miembros[5].

En lo que respecta a los países de nuestro entorno, suele contemplarse la compensación como rasgo propio de una administración tributaria avanzada[6]. Al respecto, los Estados adoptan posiciones variadas: en algún caso se permite la compensación hacia atrás, y siempre para los ejercicios más inmediatos; y en la generalidad se admite hacia delante (con límites amplios e incluso sin límite temporal).

## D. En España

En torno a este tema se ha generado una importante controversia con efectos en su aplicación práctica: por el plazo de compensación, por la prescripción y por la comprobación e inspección[7].

### 1) Aplicación administrativa

En este punto cabe traer a colación brevemente algunas consultas vinculantes que han abordado la materia objeto de análisis.

En la Consulta V113/2015, de 16 de enero de 2015, se aclara la posible modificación de las opciones de compensación ejercidas en un pago fraccionado en la liquidación definitiva posterior. Concretamente, se plantea si, en el supuesto de que una BIN del ejercicio 2014 se hubiera compensado en el primer pago fraccionado del período impositivo de 2016, podría compensarse esa BIN en la autoliquidación del IS de 2015, que se presentaría en julio de 2016. Y si lo anterior obligaría a rectificar la autoliquidación del primer pago fraccionado del período impositivo de 2016, o sería sufi-

---

[5] CFE - Opinion Statement ECJ-TF 2/2015 on the Decision of the European Court of Justice in European Commission v. United Kingdom («Final Losses») (Case C-172/13), Concerning the «Marks & Spencer Exception», *European Taxat*ion, Vol. 56, n.º 2/3, 2016. DANISH, M.: «What Remains of the Marks & Spencer Exception for Final Losses? - Examining the Impact of Commission v. United Kingdom (Case C-172/13)», *European Taxation*, Vol. 55, n.º 9, 2015. LEICH, F. y CLOER, A.: «Referral to the ECJ on (Final) Cross-Border Losses – Timac Agro Deutschland (Case C-388/14)», *European Taxation*, Vol. 55, n.º 9, 2015. LANG, M.: «Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?», *European Taxation*, Vol. 54, n.º 12, 2014. PEZZELLA, D.: «Final losses under EU tax Law: Proposal for a better approach», *European Taxation*, February-March, 2014, pp. 71 a 79.

[6] Como ha señalado la doctrina, la existencia de este tipo de mecanismos es propia de administraciones tributarias avanzadas que, conscientes de la imposibilidad, en muchos casos, de compartimentar la capacidad económica de los sujetos pasivos en función de los estrictos períodos temporales marcados por los ejercicios impositivos, cuentan con los mecanismos necesarios para obtener una visión más global de la capacidad económica de los sujetos pasivos de dichos sujetos. ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Nuevo plazo de prescripción para comprobar bases imponibles negativas: análisis del Art. 26.5 LIS», *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2015 (BIB 2015\2778).

[7] «Problemática que no es ni mucho menos nueva, y cuya razón de ser está en las dificultades que plantean la articulación y el juego de tres aspectos. De una parte, el dilatado período de tiempo que puede transcurrir desde que se genera una base imponible negativa hasta que, en un ejercicio futuro, la misma puede compensarse con partidas positivas obtenidas entonces. De otra parte, la aplicación del instituto de la prescripción tributaria. Y, en tercer lugar, la extensión y efectos que, en ese contexto, deben atribuirse a la facultad de comprobación e inspección de la Administración». *Ibidem*.

ciente con no compensar esa BIN en el segundo pago fraccionado que efectuaría en octubre de 2016.

En la contestación a esta consulta se explica que, si la entidad autoliquida una BIN en el período impositivo 2014 (a presentar en julio de 2015), podrá compensarla en el primer pago fraccionado del período impositivo 2016, ya que en dicho momento no se habrá presentado la declaración del periodo impositivo 2015. El hecho de que posteriormente la base imponible negativa sea objeto de compensación en la declaración del ejercicio 2015 no afecta al cálculo del primer pago fraccionado de 2016, ya que la obligación de realizar pagos fraccionados tiene carácter autónomo. En los pagos fraccionados de octubre y diciembre del período impositivo 2016 no podrá aplicarse la BIN de 2014, ya que habrá sido objeto de compensación en la declaración del ejercicio 2015.

Así pues, la opción por compensar una BIN del IS 2014 en un pago fraccionado posterior no impide que dicha BIN sea compensada en la liquidación de un ejercicio anterior. Parece que las opciones ejercidas en los pagos fraccionados pueden modificarse en la liquidación definitiva.

En la Consulta V1864-15, de 15 de junio de 2015, se pone de relieve que el hecho de que una entidad absorbida y otra absorbente tengan BINs pendientes de compensar no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial por fusiones.

Si una entidad dominante de un grupo de consolidación fiscal adquiere el 100% de otra, los créditos fiscales por pérdidas de ejercicios anteriores y por deducciones pendientes de aplicar en la segunda son compensables por el grupo. Se aplica el régimen fiscal por fusiones cuando una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad titular de todos los valores representativos de su capital social, siempre que el fin de la operación no sea meramente fiscal.

En la medida en que la operación de fusión redunda positivamente en la actividad de las sociedades operativas intervinientes, cabe considerar que la fusión proyectada no tiene como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, generadas en sede de la sociedad absorbente y absorbida.

En la Consulta V2400-15, de 29 de julio de 2015, se aborda la determinación de la base imponible de un grupo fiscal, teniendo en cuenta los distintos tipos de operaciones y su efecto en la determinación del importe de las bases imponibles negativas previas a la inclusión en el grupo de consolidación. Se contesta que en el período impositivo 2014, las eliminaciones a realizar en el grupo fiscal en cuestión serán las correspondientes a resultados por operaciones internas, no incluyendo, por tanto, las partidas intragrupo, por cuanto el ingreso y gasto recíproco determinaban el mismo importe con signo contrario.

En parecidos términos, en la Consulta V1985-15, de 25 de junio de 2015, se pretende confirmar si los límites del 40% o 20%, de la base imponible previa a su aplicación, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de la LIS y a la compensación de BINs a los que se refiere la disposición transitoria 34.ª b) de la LIS, se refieren a la base imponible del grupo fiscal y no a la base imponible individual de la entidad que

ISBN: 978-84-7777-502-7

hubiera realizado las inversiones en los supuestos en los que dichos ajustes deban realizarse por entidades que se incorporan al grupo fiscal**.**

La interpretación administrativa en relación con las bases imponibles negativas con arreglo al antiguo Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades ha sido que su imputación temporal no genera una menor tributación, sino un diferimiento de la tributación en términos financieros. La interpretación no ha variado y el artículo 11.3 LIS, pese a la eliminación del límite temporal a la compensación, seguirá aplicándose también en lo relativo a la compensación de bases imponibles negativas[8], sin producirse perjuicio para los intereses de la Hacienda Pública cuando se imputen contablemente gastos en ejercicios posteriores a su devengo.

### 2) Evolución jurisprudencial

El tratamiento otorgado por la jurisprudencia a la compensación de bases imponibles negativas ha evolucionado en gran medida, pudiendo diferenciarse varias etapas[9].

En la llamada jurisprudencia clásica[10] del Tribunal Supremo se estima que la Ley no permite la comprobación de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos y, en consecuencia, la alteración de las bases imponibles declaradas. Sólo requiere que se justifique la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas a efectos de su compensación con bases imponibles positivas[11].

---

[8] El artículo 11.3 LIS recoge el principio de inscripción contable y su relación con el principio de devengo, en términos similares al artículo 19.3 TRLIS. AEDAF: Cuestiones planteadas en relación con la reforma del Impuesto sobre Sociedades, reunión de la Sección del Impuesto sobre Sociedades de 8 de abril de 2015.

[9] DELGADO PACHECO, A.: «La reforma de la Ley General Tributaria (Ley 34/2015, de 21 de septiembre)», *Garrigues*, septiembre de 2015. Por su claridad expositiva, se sigue la sistematización realizada por este autor.

[10] Repasando las sentencias anteriores a la Ley 40/1998 y la LGT de 2003, cabe destacar las siguientes: la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1999 (rec. 2911/1994) que estimaba que la cantidad consignada en la declaración prescrita ha adquirido firmeza y debe ser admitida por la Administración, por ser una «base imponible… definitiva, irrevisable»; la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 2004 (rec. 10849/1998), en la que la aplicación de una deducción del 15% en el ejercicio correspondiente a 1982 prescrito, se mantiene en 1983; y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de abril de 2008, que resalta que la sustitución de la base declarada por otra distinta a efectos del período no prescrito no es irrelevante, en tanto que el mecanismo de compensación pone en conexión los dos ejercicios fiscales, afectando también al ejercicio prescrito al reducirse el «crédito de impuesto». Las declaraciones tributarias se presumen ciertas, por lo que «la pérdida de la potestad que es consecuencia de la prescripción hace ilegítima cualquier actividad de alteración del contenido de lo declarado». En las Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010, 8 de octubre de 2010 y 2 de febrero de 2012 se observa que esta jurisprudencia no es extensible automáticamente a la regulación posterior a la Ley 40/98 y LGT 2003. GOROSPE OVIEDO, J.I.: «La prescripción tributaria en la nueva LIS y en el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT», Ponencia presentada en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 15 de abril de 2014.

[11] *Cfr*. Resolución del TEAC de 13 de mayo de 2009, Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2008, de 25 de enero de 2010, de 19 de enero de 2012, de 22 de mayo de 2012 y de 20 de septiembre de 2012 (recurso n.º 6330/2010, FJ 4º) en relación con los artículos 70.3 y 106.5 de la LGT y 25.5 del TRLIS. En esta última Sentencia se afirma que la simple generación de bases negativas no determina un derecho adquirido a su compensación.

Posteriormente se entiende que la Administración puede comprobar la corrección de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, pero debe probar esa falta de corrección[12]; y que no cabe declarar en fraude de ley operaciones realizadas en ejercicios prescritos por sus consecuencias en períodos o ejercicios no prescritos[13].

Sin embargo, en un plazo relativamente corto, se produce un cambio de criterio del Tribunal Supremo: la potestad de comprobación no está sujeta a un plazo de prescripción; y es posible declarar en fraude de ley una operación realizada en un ejercicio prescrito si genera efectos tributarios en otros ejercicios no prescritos[14]. También se

---

[12] *Cfr.* las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 y 14 de noviembre de 2013 y de 9 de diciembre de 2013. Según la Sentencia de 6 de noviembre de 2013 (rec. 4219/2011): «el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no solo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su 'procedencia', es decir, de su corrección». Si cumple con las obligaciones del art. 23.5 LIS, «demostrada la concordancia… la carga probatoria destinada a demostrar la 'improcedencia' y 'cuantía' de las bases imponibles negativas, pesa sobre la Administración». En la Sentencia de 14 de noviembre de 2013 (rec. 4303/2011) se entiende que hay que reconocer a la Inspección «facultades de comprobación que son las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios no prescritos…»; no tendría sentido el artículo 23.5 LIS si no se autoriza a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación (FJ 6 *obiter dicta*). Y de la Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (rec. 2883/2012) se desprende que en la comprobación de la acreditación no cabe construir un conflicto en la aplicación de la norma ni un fraude de ley que no se declaró en su día mediante el correspondiente procedimiento.

[13] *Cfr.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014, Sección Segunda, Recurso de Casación n.º 581/2013. En ella se desestima el recurso promovido por la Administración General del Estado, y en su representación y defensa por el Abogado del Estado, contra la Sentencia dictada el 24 de enero de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso n.º 440/2009. Trata la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales y el alcance de la carga probatoria: la «procedencia» (entendida como origen) y la «cuantía» de las bases negativas. La Administración puede constatar la realización del gasto, pero en ningún caso «determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica… que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección» (FJ 5).

[14] *Cfr.* las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 y de 26 de febrero de 2015, respectivamente. Según esta Sentencia de 5 de febrero de 2015 (rec. 4075/2013): «el derecho a comprobar e investigar no prescribe y… con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos. Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella» (FJ 4). Debe subrayarse que hay, no obstante, un voto particular de Joaquín Huelin a esta misma Sentencia, porque no es lo mismo comprobar actos, hechos o negocios de períodos prescritos —para constatar la realidad de la operación y el precio— que declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos. Frente a la pretensión de «evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad» sostiene que «la seguridad jurídica exige lo contrario. ¿Cuántos actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico quedan firmes por no haber sido recurridos en tiempo y forma y, sin embargo, a ningún tribunal se le ocurre afirmar que, en tales casos, haya que prolongar el plazo para recurrir a fin de evitar que se consagren situaciones ilegales?». Con la declaración en fraude de ley en 2009 de un negocio lícito realizado en 1999, confirmada en esta sentencia, «padece la seguridad jurídica, se extienden indebidamente las potestades

ISBN: 978-84-7777-502-7

admite la comprobación de bases negativas originadas en períodos prescritos, cuando se comprueban periodos no prescritos en que se compensaron[15].

### E. En el País Vasco

En el ámbito del País Vasco el análisis debe partir de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, modificada por la Ley 7/2014, de 21 de abril, y además tener en cuenta que las normas forales del Impuesto sobre Sociedades suelen acomodar las modificaciones producidas en territorio común[16].

Una de las cuestiones más controvertidas en la práctica es la delimitación de los supuestos en que resultan de aplicación en territorio común las bases imponibles negativas previamente generadas conforme a la norma foral, como puede apreciarse en varias consultas vinculantes que a continuación se reseñan.

En la contestación a la Consulta de 20 de octubre de 2010, sobre entidades que hubieran tributado en las Diputaciones Forales, se admite que las BINs generadas según la normativa foral pendientes de compensación se apliquen en períodos impositivos posteriores, en los que se vaya a tributar según la normativa común.

Por su parte, la Consulta de 19 de abril de 2011 también atiende a situaciones jurídicas nacidas bajo la vigencia de normativa foral cuyos efectos no han quedado plenamente agotados en la fecha de aplicación de la nueva normativa común. En la contestación se aclara que el Concierto Económico con el País Vasco no recoge régimen transitorio alguno, por lo que es necesario traer a colación el criterio administrativo de «no estanqueidad de los ordenamientos foral y estatal», en virtud del cual la legislación común y foral no se deben contemplar como compartimentos estancos sino que debe haber entre las mismas la necesaria continuidad, al objeto de cumplir con los principios de justicia tributaria que preconiza el artículo 31.1 de la Constitución, y la li-

---

que el legislador ha atribuido a la Administración tributaria para cumplir su tarea y se tensiona hasta prácticamente romperlo el equilibrio de las partes contendientes».

En la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero 2015 (rec. 3180/2013) se indica que el art. 106.4 LGT «autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico» (FJ 4). La eficacia temporal de esta norma alcanza a los hechos imponibles devengados el 1 de julio de 2004 (no a las actuaciones posteriores, como pedía el TEAC), siendo de aplicación al ejercicio 2004 pero no al 2003.

[15] *Cfr.* la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2015.

[16] Por ejemplo, en el Impuesto sobre Sociedades en Vizcaya, con efectos a partir de 1 de enero de 2014, se incluye una nueva regla de limitación temporal a la compensación de bases imponibles negativas en ejercicios posteriores. O la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, que también afectan al Impuesto sobre Sociedades en Guipúzcoa.

bertad de circulación y establecimiento de personas en todo el territorio nacional que exige el artículo 139 de la misma[17].

Ahora bien, ello no impide el oportuno control de las bases compensadas por la Administración tributaria competente. Así lo explica la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de marzo de 2009, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio: «sin perjuicio de la posibilidad de comprobación fiscal por los órganos de la Administración Tributaria del Estado, en los términos previstos en el artículo 22 del Concierto Económico, de los requisitos cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en la Norma Foral para el goce del beneficio»[18]. En definitiva, cabe continuar aplicando las BINs y las deducciones pendientes, generadas en períodos impositivos en los que la consultante estaba sometida a normativa foral, en los períodos impositivos siguientes en los que pase a tributar de acuerdo con la normativa común, respetando los límites cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con independencia de que las deducciones pendientes de aplicación puedan o no tener parangón en la normativa común aplicable tras el cambio de domicilio fiscal proyectado.

La Consulta de 18 de febrero de 2014 aborda el supuesto —al que ya se ha aludido anteriormente— de sociedades intervinientes en operaciones de fusión con BINs pendientes de compensar. Especifica que esto no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que las operaciones parecen redundar positivamente en la actividad de dichas sociedades, por lo que las operaciones proyectadas no tendrían como finalidad preponderante el aprovechamiento de tales bases imponibles negativas. La particularidad del caso es que dichas bases imponibles negativas se generaron con arreglo a la normativa foral y se compensarán en el seno de una entidad sujeta a la normativa común. Sin embargo, —como también se ha apuntado— debe aplicarse el criterio administrativo de no estanqueidad de los ordenamientos foral y estatal, en virtud del cual debe haber entre la legislación común y foral la necesaria continuidad.

Por último, interesa dejar constancia de que gran parte de las resoluciones de la Junta Arbitral del País Vasco han centrado su atención en el domicilio de las personas jurídicas, dada su trascendencia tributaria[19].

---

[17] Hace referencia a pronunciamientos previos del Centro Directivo, como la Consulta 0609-04, de 11 de marzo de 2004.

[18] Fundamento de Derecho Quinto: «las cantidades pendientes de deducción correspondientes a beneficios fiscales generados al amparo de la normativa foral y que, hayan sido anulados, se seguirán aplicando conforme a lo establecido en la normativa que reguló su nacimiento, en este caso la foral, aunque el sujeto pasivo pase a estar sometido a la normativa estatal, en la cual no se contemplan dichos beneficios…».

[19] «Muchas han sido recurridas ante el Tribunal Supremo, lo cual es lógico, dado que la situación fáctica es clave». MERINO JARA, I.: «Concierto Económico y Junta Arbitral: Jurisprudencia sobre aspectos sustantivos», *ZERGAK. Gaceta tributaria del País Vasco*, 2015, pp. 93 y ss. El autor hace referencia a las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 y 8 de febrero y 16 de junio de 2010, de 23 de enero de 2013 y de 21 de febrero de 2014.

ISBN: 978-84-7777-502-7

En este sentido, ante posibles conflictos entre las Administraciones tributarias sobre los ajustes de precios de transferencia en el ámbito interno, la Junta Arbitral reconoce la necesidad de adoptar una solución legislativa. En el caso de una regularización acordada por la AEAT con el contribuyente, la Hacienda Foral resulta perjudicada —según considera la Diputación Foral de Guipúzcoa—, ya que la regularización se produce a cargo de créditos fiscales de la entidad afectada, y la aplicación del ajuste bilateral implicaría la devolución de las cuotas ingresadas en la Hacienda Foral con sus correspondientes intereses de demora, incremento de base imponible negativa e incremento de créditos fiscales. Dado que la Hacienda Foral no ha podido ni siquiera realizar alegaciones a la propuesta, apela a la buena fe y el espíritu de colaboración para resolver discrepancias, como exige la Junta Arbitral, y promueve un incidente de ejecución de su Resolución. Sin embargo, la Junta acuerda que no ha lugar y que debe ponerse en conocimiento de la Comisión Mixta del Concierto[20] .

## III. PRINCIPALES AJUSTES REALIZADOS POR LA LIS

La Ley 27/2014, de 27 noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ha introducido ciertos cambios en la regulación de la compensación de bases imponibles negativas y el juego de la prescripción[21]. El artículo 10, referido al concepto y determinación de la base imponible, en su apartado 1, indica que estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

Con respecto al plazo para efectuar la compensación de BINs, cabe destacar cómo se ha ido aumentando en las últimas reformas normativas: en 1978 (5 años), en 1996 (7 años), en 1999 (10 años), en 2002 (15 años), en 2012 (18 años) y en 2015 (sin límite temporal), procediéndose en sentido opuesto al acortamiento de los plazos de prescripción.

El artículo 26 trata específicamente la compensación de bases imponibles negativas liquidadas o autoliquidadas, que podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación[22]. En todo caso,

---

[20] A 1/2015 (R 8/2012) YZ-7 /Z.O.I.J Expediente 16/2009, Vitoria-Gasteiz, a 19 de junio de 2015.

[21] CENICEROS, A.M.: «Principales ajustes en el IS. Ley 27/2014», XXXI Congreso AEDAF, 2015.

[22] Con la finalidad de rebajar el recurso de las empresas al endeudamiento e incentivar el uso de fondos propios para financiarse se fija un límite a la compensación de bases imponibles negativas: «Se trata, en líneas generales, de una medida equiparable a la aplicable en el ámbito de la fiscalidad de los países de nuestro entorno con el fin de sanear los sobreendeudados balances de las empresas españolas, cuyo límite se aplicará a partir del millón de euros para no afectar a las pymes. De este modo, si bien la aplicabilidad de dichas bases imponibles tendría lugar en un futuro sin límite temporal, se introduce una limitación cuantitativa en el 70% de la base imponible antes de hacer la compensación, admitiéndose un importe mínimo de un millón de euros. Aquellas pymes que facturasen hasta un millón de euros podrían utilizar todas sus pérdidas —sin el límite del 70%— para compensar beneficios». CALVO VÉRGEZ, J.:

se podrán compensar hasta el importe de 1 millón de euros. Estas limitaciones no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a quitas o esperas, o en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que sea consecuencia de una operación de reestructuración sometida al régimen fiscal especial. Y si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, se computará proporcionalmente. Tampoco se aplica límite en las entidades de nueva creación en los tres primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

Conforme se explica en el apartado 4 del precepto, no podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurran una serie de circunstancias[23]. En el apartado 5 se pretende zanjar la cuestión que tanta polémica jurisprudencial había levantado con la siguiente redacción: «el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las BINs compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación». Tras ese plazo, el contribuyente deberá exhibir la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil para acreditar las BINs cuya compensación pretenda.

En el régimen especial de las operaciones de reestructuración se produce la subrogación de la entidad adquirente en las BINs generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad. Esto es, acompañan a la actividad.

---

«La comprobación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos en el Impuesto sobre Sociedades y la necesaria protección de la seguridad jurídica», *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2015, p. 22 (BIB 2015\4806).

[23] «a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 % en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:

1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición;

2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta Ley».

ISBN: 978-84-7777-502-7

En el régimen de entidades de reducida dimensión se permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las BINs que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipándolas. Esto supone una reducción de hasta un 10 % de la reserva de nivelación. De no generarse, se difiere durante 5 años su tributación.

La Ley del Impuesto contiene también disposiciones transitorias sobre el tratamiento de las BINs pendientes de compensar y disposiciones finales por las que se modifica la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas (para equiparar el tratamiento de las cuotas tributarias negativas al régimen de las BINs).

## IV. EFECTOS DE LOS CAMBIOS LEGISLATIVOS EN LOS PROCEDIMIENTOS Y EN LAS OBLIGACIONES FORMALES

En definitiva, la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, modifica la compensación de BINs. Serán aplicables en el futuro sin límite temporal (más allá del plazo de prescripción), pero con una limitación cuantitativa: 70% de la base imponible previa a su compensación (admitiéndose, en todo caso, 1 millón de euros). Simultáneamente se adoptan medidas para impedir el aprovechamiento por la adquisición de sociedades (cuasi) inactivas con BINs. Además, se limita a 10 años el plazo para que la Administración compruebe la procedencia de la compensación. Esto asegura el correcto ejercicio de otros derechos, como la rectificación de autoliquidaciones.

La Ley 34/2015, separándose de la jurisprudencia existente, introduce un nuevo apartado 4 en el art. 119 de la LGT que parece impedir que, iniciado un procedimiento de aplicación de los tributos, el obligado tributario presente «declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación» de sus autoliquidaciones para modificar las cantidades pendientes de compensación o deducción (por ejemplo, para que se aplique el criterio que propone la Inspección en otros ejercicios no inspeccionados en los que éste sería más favorable que el que se aplicó al hacer la autoliquidación). Con ello se trata de impedir al obligado tributario plantear la adopción de un criterio uniforme en el período/tributo inspeccionado y en otros en los cuales el criterio que se aplique en la regularización en curso tiene consecuencias directas[24].

Esta regulación aparentemente impide incrementar las cantidades pendientes de compensar o deducir, cuando ya se ha iniciado un procedimiento de comprobación o inspección, a través de la presentación de declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación de una autoliquidación, pero su alcance es muy limitado: las solicitudes de rectificación y las declaraciones complementarias pueden presentarse en cualquier momento, en tanto el derecho no haya prescrito o caducado, y siempre han

[24] VILLAR EZCURRA, M.: «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa ante la reforma de la Ley General Tributaria», Ponencia presentada en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 13 de enero de 2015.

de atenderse. La única consecuencia del art. 119.4 de la LGT es que tales solicitudes y declaraciones no afectan a los procedimientos de comprobación limitada o a las actuaciones parciales cuando no incluyen en su objeto las compensaciones o deducciones pendientes, en el sentido de que la solicitud de rectificación o la declaración complementaria se tramitará a través de un procedimiento distinto[25].

Es obvio que las modificaciones introducidas pueden afectar al procedimiento inspector, en particular, a la comprobación de la correcta liquidación de un ejercicio (alejándose el momento de la comprobación de los hechos que tienen trascendencia en la liquidación). En esta tesitura, es importante garantizar la seguridad jurídica del contribuyente y que la comprobación se ajuste a la legalidad[26].

---

[25] FALCÓN Y TELLA, R.: «Las cantidades pendientes de compensar o deducir al iniciarse un procedimiento de comprobación o inspección (art. 119.4 LGT)», *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2016 (BIB 2016\161). Como dice el autor: «Desde luego, la norma no puede interpretarse en modo alguno como una prohibición de compensar o deducir cantidades que no estaban declaradas previamente, por error u otras causas. Ello supondría someter el derecho a compensar o deducir a un plazo preclusivo que no está previsto en norma alguna, y que desde luego no puede depender de que se inicie o no un procedimiento de control en relación con otro ejercicio». Además, explica que, pese al propósito declarado en la memoria del Anteproyecto, la limitación del derecho a presentar declaraciones complementarias o solicitudes de rectificación lo es sólo a efectos del procedimiento de aplicación ya iniciado, y no a efectos de sanciones, que normalmente se imponen a través de un procedimiento distinto. Trae también a colación que tampoco se han alterado en la reforma los criterios de imputación de pagos y que en la imputación temporal de las compensaciones y deducciones pendientes, especialmente a efectos de calcular el «perjuicio económico» y graduar la sanción, el criterio general es imputar el pago y dichas compensaciones y deducciones para reducir la deuda más gravosa. Esto obliga a aplicar estas cantidades en la forma más beneficiosa para el contribuyente, lo que debería hacerse incluso de oficio, especialmente a efectos sancionadores. Por ello, lógicamente defiende que el contribuyente pueda modificar la aplicación de las cantidades pendientes que ha realizado si le resulta perjudicial a efectos de sanciones.

[26] CORONADO SIERRA, M.: «El derecho de la administración tributaria a comprobar tras la reforma de la LGT», Sesión Plenaria de la LX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 2015. La ponente en su completa exposición abordó muchas de las cuestiones problemáticas en la actualidad con sugerentes ideas. Aludió a las contradicciones sobre si se podía comprobar o no y qué en vía jurisprudencial, haciendo referencia a las Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2012, 14 de noviembre de 2013, 4 de julio de 2014 y 19 de febrero de 2015. Añadió que, dado que no se han regulado las circunstancias que interrumpen la prescripción del plazo de 10 años para comprobar las BINs, cabría entender que el art. 68, aunque no se diga expresamente, es también de aplicación al art. 66 bis. Recalcó que, en la medida en que la Administración goza de las mismas facultades (art. 115, facultad de comprobar hechos de períodos prescritos que surtan efectos en ejercicios no prescritos, con el límite del artículo 66.2 bis y la posibilidad de recalificar según los artículos 13,15 y 16 LGT) que hubiera tenido si estuviera liquidando los ejercicios en los que se realizaron las operaciones, siempre y cuando afecten a los ejercicios que se van a liquidar, se incluye como contrapeso que las calificaciones que haga le vinculan a futuro en otros periodos no prescritos. Puntualizó que al fijarse, por el apartado 2 de la Disposición Transitoria Única, la entrada en vigor el día de la Hispanidad, se afectaba a procedimientos iniciados a partir del 12 de octubre de 2015 y a procedimientos ya iniciados en los que no se hubiera formalizado una propuesta de liquidación. En la práctica, en muchos procedimientos ya abiertos era imposible comprobar todas las BINs pendientes de compensar y, para tranquilidad de los contribuyentes, se dieron por verificadas.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Ya ante las novedades previstas en el Anteproyecto se esgrimieron varios motivos de crítica[27]: la confusión entre prueba y comprobación[28]; la ruptura de la conexión entre comprobación y liquidación, de una parte, y entre éstas y la obligación tributaria, de la otra[29]; la indeterminación del nuevo texto del art. 115.1[30] y la defectuosa comprensión del instituto de la prescripción[31].

---

[27] Se hace referencia al nuevo art. 66 bis: No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al art. 115 de esta Ley, que, a su vez, tras mantener literalmente la actual definición y finalidad de la comprobación e investigación, añade que se podrá realizar aún en el caso de que la misma afecte a períodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito. «La reforma pretende consagrar legalmente la doctrina del TEAC, que tras la modificación del art. 23.5 LIS por Ley 40/1998, luego extendida por el actual art. 106.5 LGT, sostiene la posibilidad de comprobar las partidas negativas que se compensan y cuyo origen se remonta a períodos prescritos. Con el efecto de no poder liquidar éstos, pero sí con el de aplicar el resultado de la comprobación al período y a la deuda no prescritos en que se aplica la compensación. Posibilidad negada reiteradamente por la Audiencia Nacional (por todas, SAN de 24-5-2012), pero no descartada por el Tribunal Supremo, que tras insistir en 2012 en distinguir entre la potestad de comprobar y la de liquidar, admite que puedan comprobarse períodos prescritos (STS de 11-11-2013), aunque no declarar el fraude de ley no declarado cuando no había prescrito el derecho a liquidar (STS de 9-12-2013)». LOZANO SERRANO, C.: «Aspectos críticos en torno al Anteproyecto de Ley de Modificación Parcial de la LGT: Prescripción tributaria y facultad de comprobación», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 165, 2015, pp. 35-38.

[28] Por el contenido, los antecedentes y la ubicación, se trata de un mandato sobre la prueba. «Acreditar» no supone más que la carga probatoria reintroducida para la compensación de pérdidas por la LIS en 1998, como ocurría hasta 1978 y poniendo fin al interregno de veinte años en que no se precisaba probar la preexistencia de dichas partidas negativas. Por eso, se dirige al obligado, exige como medio de prueba la mera exhibición de la autoliquidación o liquidación en que se incluyeron las partidas negativas, pues aquéllas tienen efectos constitutivos de las mismas, y se dice que resultan de aplicación los medios de prueba a que se refiere el apartado 1. *Ibidem*.

[29] Con el nuevo precepto, cabría iniciar una comprobación sobre un período y deuda a sabiendas de que no puede concluir el procedimiento ni dictarse su acto resolutorio sobre ellos, es decir, abrir un procedimiento sabiendo que no puede alcanzarse su finalidad, lo que se aproxima a la desviación de poder; o bien, para evitar esto, habrían de configurarse actuaciones comprobadoras no insertas en ningún procedimiento, lo que también es inadmisible. *Ibidem*.

[30] Admite la comprobación de períodos prescritos cuando «resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el art. 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito». Literalmente, ello permitiría comprobar una obligación para la que ha prescrito el derecho a liquidar, a los efectos de exigir su pago, o, peor aún, a efectos de imponer sanciones, si no ha prescrito este derecho. *Ibidem*.

[31] Distingue el Profesor Lozano Serrano la prescripción de las facultades declarativas de las ejecutivas, recordando que, en todo caso, prescriben el derecho y la acción conjuntamente, sin que quepa considerar extinguido aquél y subsistente ésta, ni que pueda admitirse una hipotética facultad indagatoria y probatoria (la acción), autónoma del derecho que con ella se defiende y que sea imprescriptible. Señala que es obvio que la potestad de comprobación no se extingue por la prescripción, pero eso no significa que su ejercicio no se someta a plazos prescriptivos que les impiden referirse a los hechos y a las consecuencias jurídicas derivadas de ellos tras cierto tiempo. Y añade, «en el caso de las partidas negativas procedentes de ejercicios prescritos, la vulneración y el daño para el crédito tributario se producen al declararlas o liquidarlas, contando la Administración con el plazo de prescripción para comprobarlas o, en su caso, impetrar la revisión de oficio conducente a su anulación. Pero que no lo haga en su momento no puede amparar que mantenga permanentemente las posibilidades de comprobarlas, en contra de los principios constitu-

La Ley 34/2015 modifica la Ley 58/2003, introduciéndose una regla especial —el nuevo artículo 66.bis sobre el «derecho a comprobar e investigar»— por la que prescribe a los 10 años el derecho a iniciar la comprobación de BINs a partir del momento en que tuvo que presentar la liquidación correspondiente al ejercicio en donde nacieron. La comprobación se realizará en procedimientos sobre ejercicios no prescritos, bien con alcance general (incluyendo todas las cantidades pendientes —no sólo las que afecten al ejercicio que se está comprobando— y no prescritas —BINs que no hayan superado 10 años—), o bien con alcance parcial (indicando las cantidades a comprobar). De excluirse la comprobación de BINs, la actuación sería de carácter parcial. Si es general, habrían de comprobarse aunque no afectasen al ejercicio[32].

No es posible desarrollar procedimientos inspectores con el único objeto de comprobar BINs, pese a que parece aludirse a un procedimiento específico; en virtud del último apartado del art. 66.2 sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias de períodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, con independencia de que generen o no efectos en esos ejercicios.

La incidencia de los cambios legislativos en las obligaciones formales es notable, afectando a la carga de la prueba del obligado tributario y la Administración. Tras suprimirse el artículo 106.5 de la LGT (sobre la acreditación de la procedencia y cuantía mediante exhibición de autoliquidaciones y contabilidad), pervive en el artículo 66 bis.3 la obligación de aportar liquidaciones y contabilidad de los ejercicios en que nacen las BINs (con independencia del número de años). Sin embargo, en el artículo 70.3, la obligación de justificar la procedencia de los datos se limita únicamente a los ejercicios no prescritos (BINs no prescritas, en 10 años se exige la justificación de origen de los datos). En consecuencia, la documentación a aportar varía si se comprueban las BINs en el plazo de 10 años (liquidaciones, contabilidad y justificación del origen de los datos) u otras BINs pendientes superados los 10 años (liquidaciones y contabilidad correspondiente a los citados ejercicios)[33].

---

cionales de celeridad y eficacia que han de guiar la actuación administrativa y erigiéndose en el único sujeto de derecho, en todo el ordenamiento, que nunca se somete a la prescripción. Ni puede amparar que pueda revisar en cualquier momento aquella actuación del particular sin que éste, en cambio, pueda regularizar más allá del plazo prescriptivo. No sólo por el desequilibrio entre ambas posiciones jurídicas que ello introduce, sino, sobre todo, porque desconocería el contenido básico de la prescripción, que es el efecto preclusivo que conlleva para los hechos y sus consecuencias jurídicas a los que se extiende, que con la solución del Anteproyecto se limitaría al particular pero sin afectar en absoluto a la Administración».

[32] La facultad de la Administración de comprobar (del art. 115) no está sometida a prescripción. Simplemente se aclara, pero se denomina derecho como en el artículo anterior. Además, incluye aspectos procedimentales (que correspondería tratar en otro lugar de la LGT). CORONADO SIERRA, M.: «El derecho de la administración tributaria a comprobar tras la reforma de la LGT», Sesión Plenaria de la LX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 2015.

[33] En tales casos, la Administración se va tener que limitar a una constancia de hecho (que las BINs efectivamente existían y constaban en las liquidaciones y contabilidad del obligado tributario). Hay, pues, dos niveles de intensidad de la carga de la prueba para el obligado tributario en el ámbito de la comprobación de las BINs. *Ibidem*.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Todos los cambios expuestos siguen poniendo de relieve la necesidad y el deseo constante de lograr un mejor equilibrio entre las partes afectadas, tratando, en su caso, de moderar el rigor de la diferencia entre facultades administrativas y obligaciones de los contribuyentes[34].

## RELACIÓN DE OBRAS CITADAS

AEDAF: Cuestiones planteadas en relación con la reforma del Impuesto sobre Sociedades, reunión de la Sección del Impuesto sobre Sociedades de 8 abril de 2015.

AEDAF: Documento elaborado por el Gabinete de Estudios de la AEDAF sobre el incentivo fiscal de la reserva de nivelación, *Revista Interactiva de Actualidad*, n.º 4, 1 de febrero de 2016.

ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Nuevo plazo de prescripción para comprobar bases imponibles negativas: análisis del Art. 26.5 LIS», *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2015 (BIB 2015\2778).

CALLEJA BORG, J.: «The tax treatment of losses under the proposed common consolidated corporate tax base Directive», *Intertax*, Vol. 41, n.º 11, 2013, pp. 581 a 587.

CALVO VÉRGEZ, J.: «La comprobación de bases imponibles negativas correspondientes a ejercicios prescritos en el Impuesto sobre Sociedades y la necesaria protección de la seguridad jurídica», *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2015, p. 22 (BIB 2015\4806).

CENICEROS, A.M.: «Principales ajustes en el IS. Ley 27/2014», XXXI Congreso AEDAF, 2015.

CFE - Opinion Statement ECJ-TF 2/2015 on the Decision of the European Court of Justice in European Commission v. United Kingdom («Final Losses») (Case C-172/13), Concerning the «Marks & Spencer Exception», *European Taxati*on, Vol. 56, n.º 2/3, 2016.

CORONADO SIERRA, M.: «El derecho de la administración tributaria a comprobar tras la reforma de la LGT», Sesión Plenaria de la LX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 2015.

DANISH, M.: « What Remains of the Marks & Spencer Exception for Final Losses? - Examining the Impact of Commission v. United Kingdom (Case C-172/13)», *European Taxation*, Vol. 55, n.º 9, 2015.

DELGADO PACHECO, A.: «La reforma de la Ley General Tributaria (Ley 34/2015, de 21 de septiembre)», *Garrigues*, septiembre de 2015.

FALCÓN Y TELLA, R.: «Las cantidades pendientes de compensar o deducir al iniciarse un procedimiento de comprobación o inspección (art. 119.4 LGT)», *Quincena Fiscal*, n.º 3, 2016 (BIB 2016\161).

GOROSPE OVIEDO, J.I.: «La prescripción tributaria en la nueva LIS y en el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT», Ponencia presentada en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 15 de abril de 2014.

[34] Las prerrogativas y medios técnicos de la Administración frente a las cada vez mayores y más complejas obligaciones de los contribuyentes requieren que el instituto de la prescripción opere como garantía de seguridad jurídica. GOROSPE OVIEDO, J.I.: «La prescripción tributaria en la nueva LIS y en el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT», Ponencia presentada en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 15 de abril de 2014.

LANG, M.: «Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?», *European Taxation*, Vol. 54, n.º 12, 2014.

LEICH, F. y CLOER, A.: «Referral to the ECJ on (Final) Cross-Border Losses – Timac Agro Deutschland (Case C-388/14)», *European Taxation*, Vol. 55, n.º 9, 2015.

LOZANO SERRANO, C.: «Aspectos críticos en torno al Anteproyecto de Ley de Modificación Parcial de la LGT: Prescripción tributaria y facultad de comprobación», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 165, 2015, pp. 35-38.

MERINO JARA, I.: «Concierto Económico y Junta Arbitral: Jurisprudencia sobre aspectos sustantivos», *ZERGAK. Gaceta tributaria del País Vasco*, 2015, pp. 93 y ss.

PEZZELLA, D.: «Final losses under EU tax Law: Proposal for a better approach», *European Taxation*, February-March, 2014, pp. 71 a 79.

RODRÍGUEZ RELEA, F.J.: «Compensación de bases imponibles negativas. Tipo de gravamen. Cuota íntegra. Comentarios a Leyes», *Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, Lex Nova, enero de 2015 (BIB 2015\1114 y BIB 2015\9649).

VILLAR EZCURRA, M.: «La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa ante la reforma de la Ley General Tributaria», Ponencia presentada en la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 13 de enero de 2015.

ISBN: 978-84-7777-502-7

# Los precios de transferencia en la normativa foral y su adaptación a las Directrices de la OCDE tras el Proyecto BEPS

Cristina García-Herrera Blanco

**Sumario:** 1. Planteamiento. 2. Los resultados del Proyecto BEPS en materia de precios de transferencia y la modificación de las Directrices de la OCDE. 3. Las modificaciones en la normativa común sobre operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades para adaptarse a BEPS. 4. La adaptación de la normativa foral a BEPS en materia de precios de transferencia. 5. Conclusiones. 6. Bibliografía.

## 1. PLANTEAMIENTO

De todos es sabido que el Proyecto y Plan de acción BEPS de la OCDE y el G20[1] tienen en nuestros días una enorme relevancia y han llevado a la fiscalidad internacional a un lugar protagonista en el contexto de los temas tributarios. Más allá de las diferentes opiniones existentes sobre si dicho proyecto supone un auténtico cambio de paradigma en esta materia o sobre cuál serán los cambios que realmente se van a producir en el panorama global, así como su eficacia en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, creemos que sí existe un claro consenso sobre la importancia de dicho proyecto que ya ha supuesto modificaciones normativas de enorme interés.

En lo que se refiere concretamente a los precios de transferencia, pensamos que puede afirmarse que constituye la materia más importante de todas las que se contienen en el mencionado proyecto. Desde hace años su relevancia no tiene discusión debido a que el comercio intragrupo internacional se sitúa en más de un 60 por ciento del comercio mundial. Y además no deja de incrementarse, siendo necesario el desarrollo de una normativa cada día más compleja y prolija. Se entiende ahora que hace solo unos años Jeffry Owens afirmara que los precios de transferencia estaban aún en su infancia.

[1] OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, 2013.

El proyecto BEPS también está atento a esta realidad. De las quince acciones que se contienen en el plan de acción, cuatro se dedican a dicha materia. Y son muchas las modificaciones que se proponen en los informes BEPS respecto de las operaciones vinculadas. Es cierto que no hay un cambio del principio fundamental sobre el que se asienta la valoración y corrección de estas operaciones, que sigue siendo el principio de plena competencia, aunque sí hay muchas y muy relevantes modificaciones.

La normativa común del Impuesto sobre Sociedades ya hizo las modificaciones oportunas para adaptarse también en este terreno a BEPS. Así, con ocasión de la aprobación de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades se incluyeron muchas de las novedades, que posteriormente se completaron con la aprobación del Reglamento. En el ámbito foral, aunque con un poco más de retraso, ya se han modificado las normas forales también buscando la adaptación a las recomendaciones que se derivan de estos informes.

Además, todos estos cambios que se contienen en los informes BEPS se incluirán próximamente en las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, de ahí su enorme importancia puesto que dichas Directrices tienen atribuido valor interpretativo, tanto en el contexto del Impuesto de Sociedades en territorio común como en el foral.

## 2. LOS RESULTADOS DEL PROYECTO BEPS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LA MODIFICACIÓN DE LAS DIRECTRICES DE LA OCDE

Dos son los informes resultantes de este proyecto en la materia que nos ocupa. El primero lleva por título «Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10». En este informe se recogen las revisiones y modificaciones que se incluirán en las Directrices. En particular, se revisa: el capítulo I (aplicación del principio de plena competencia), el capítulo II (nuevo enfoque para las transacciones con materias primas o *commodities* y nuevas guías para la aplicación del método *profit split*), el capítulo VI (modificaciones en relación con los intangibles), capítulo VII (servicios de bajo valor añadido) y capítulo VIII (acuerdos de reparto de costes). El segundo informe lleva por título «Documentación en materia de precios de transferencia e información país por país» y su contenido sustituirá íntegramente el capítulo V de las Directrices que es el relativo a la documentación.

En las páginas que siguen expondremos de modo resumido las aportaciones más relevantes de estos informes.

Muy relevantes son las modificaciones que se introducen en el capítulo I que incorpora un conjunto de revisiones a la Sección D, estableciendo nuevas pautas para la aplicación del principio de plena competencia. Dentro de ellas destaca lo que se conoce como delineación de la operación vinculada, como paso previo al análisis de comparabilidad. Es decir, la fase previa tiene por finalidad delimitar o delinear claramente

ISBN: 978-84-7777-502-7

la operación. Para proceder a dicha delineación deben identificarse las circunstancias económicamente relevantes, coincidentes con los factores de comparabilidad (características de los bienes y servicios, análisis funcional, términos contractuales, circunstancias económicas que puedan afectar a la operación, en particular, las características de los mercados, y las estrategias empresariales). Ello permitirá, primero, delinear claramente la operación que se valora y, segundo, a través del análisis de comparabilidad, compararla con otras operaciones realizadas entre partes independientes con las mismas características económicas.

Por tanto, se mantiene el análisis de los tradicionales factores de comparabilidad, pero se cambia el orden de aplicación, siendo ahora el primer factor a considerar los términos contractuales (en lugar de las características de los bienes y servicios que constituían antes el primer factor). En segundo lugar, aparece el factor fundamental que es el conocido análisis funcional, es decir, se trata de analizar qué funciones se realizan, qué activos están implicados y qué riesgos se asumen. En tercer lugar, las características de los bienes y servicios, seguido del análisis de las circunstancias económicas de las partes y, por último, las estrategias de negocio.

Como ya se ha dicho, el primer lugar corresponde ahora al análisis de las condiciones contractuales, buscándose la determinación de la adecuación entre las condiciones contractuales acordadas y la realidad de los hechos y la conducta de las partes. Cuando coinciden las condiciones contractuales con los hechos, la operación estará bien delineada. Si, en cambio, no existe dicha coincidencia —es decir, existe discrepancia entre lo que se expresa en los contratos y los hechos— aparecen dos alternativas. La primera de ellas consistirá en modificar las condiciones económicas. Pero cuando la discrepancia de lo establecido en los contratos es de tal calado que no permite una modificación de las condiciones para seguir con la valoración de la operación vinculada se podrá desconocer dicha transacción (*disregard*), aspecto sobre el que después volveremos.

En definitiva, la delineación de la operación es un paso previo que permite una correcta identificación de las operaciones. Una vez realizado este primer paso, se procede al análisis del segundo factor que, como venía sucediendo, es fundamental. Se trata del llamado análisis funcional. Como es sabido, se entiende que lo que está más estrechamente relacionado con el valor de una operación vinculada es el análisis funcional que se fundamenta en la determinación de las funciones que se llevan a cabo, los riesgos que se asumen y los activos que están implicados. Todo ello determina la sustancia económica de la transacción.

En este contexto también hay un cambio de enfoque a partir de BEPS. El cambio consiste en la importancia que dentro del análisis funcional se le va a dar al análisis del riesgo, en la medida en la que se entiende que el riesgo es la pieza fundamental dentro de este análisis funcional a fin de determinar el valor de la transacción. Dicho análisis de riesgo tiene tal grado de complejidad que va a requerir un análisis específico y un nuevo marco conceptual. En este ámbito, las Directrices han incluido casi cincuenta párrafos para tratar esta cuestión.

Así, se entiende que el riesgo es la variable fundamental y su análisis pasa por seis fases que están perfectamente desarrolladas:

1. Identificar los riesgos económicamente significativos de forma específica.
2. Determinar cómo se asumen determinados riesgos de importancia económica.
3. Determinar cómo operan las empresas asociadas parte de la operación en relación con los riesgos de importancia económica y en particular, qué empresa realiza la función de control y mitigación del riesgo, qué empresa sufre las consecuencias, positivas o negativas, de los resultados de los riesgos y qué empresa tiene la capacidad financiera de asumir el riesgo.
4. Se interpreta la información anterior y se determina si la asignación contractual del riesgo es consistente con la conducta de las partes.
5. Cuando la parte que asume el riesgo según los pasos anteriores no controla el riesgo o no tiene capacidad financiera para asumirlo, deberá asignarse el riesgo a la empresa que ejerza el control del mismo y tenga capacidad financiera para asumirlo, previéndose su distribución cuando sean varias las partes implicadas.
6. Se valora la operación real tal y como ha quedado definida y se establece el precio de la operación de acuerdo con las consecuencias de la asignación del riesgo. Se recogen varios ejemplos para explicar esta asignación.

Una de las modificaciones de mayor trascendencia que se derivan de BEPS también se recoge en este primer capítulo y consiste en la posibilidad de realizar ajustes más allá de la valoración de la operación, lo que se conoce como principio del *disregard,* en terminología anglosajona. Es cierto que tradicionalmente la OCDE venía admitiendo la posibilidad de realizar ajustes en las operaciones entre partes vinculadas no en relación con la valoración sino sobre otros elementos, aunque solo de modo excepcional y como última opción. Esta excepcionalidad se mantiene ahora tras BEPS. Sin embargo, los dos supuestos excepcionales que permiten recalificar o desconocer la operación que las partes vinculadas han llevado a cabo se reduce ahora a uno solo, esto es, en los supuestos de imposibilidad de determinar un precio de mercado conforme al proceso lógico establecido en las Directrices, en la medida en la que los acuerdos realizados entre las partes vinculadas, vistos en su totalidad, carezcan de racionalidad comercial. Este test de racionalidad comercial trata básicamente de identificar el comportamiento de las partes y, sobre todo, las características económicas relevantes para ambas partes de la transacción, y solo cuando el comportamiento de las partes difiere del que sería esperable entre partes independientes y si ello conlleva la imposibilidad de determinar el precio de plena competencia, se autoriza bien a ignorar, bien a recalificar la operación.

Se trata de una modificación de gran trascendencia y que preocupa particularmente a las empresas, y que ha sido incluida en el artículo 18.10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como se verá en el próximo apartado.

Las modificaciones que se producen en el Capítulo VI afectan a los intangibles, uno de los grandes retos en materia de precios. Es evidente que basta con observar la

ISBN: 978-84-7777-502-7

economía mundial para darnos cuenta de que el centro de los negocios viene constituido por la explotación de los intangibles. Se ofrecen pautas con el fin de determinar las condiciones de plena competencia de aquellas operaciones vinculadas que conllevan el uso o la transmisión de intangibles. Los ámbitos de actuación son varios: se prevé una definición amplia y claramente delineada de intangible. Además, se busca que los beneficios que se obtienen con la transmisión de un intangible se distribuyan de modo adecuado de conformidad con la creación de valor y, por último, se recogen medidas especiales para la transmisión de intangibles de difícil valoración. Se pone de manifiesto que lo relevante ya no es quién sea el titular legal del intangible, sino quién ha participado en su desarrollo, en su mantenimiento y en su explotación.

Novedades también existen en el capítulo VII regulador de los servicios intragrupo. El capítulo mantiene su estructura básica, sus características, la forma de valorar dichos servicios y el método de valoración. Lo realmente novedoso en este contexto son los servicios intragrupo de bajo valor añadido en los que se establece un régimen opcional al que se pueden acoger todos los servicios del grupo. Lo que se propone es un régimen simplificado opcional para los servicios intragrupo de bajo valor añadido que se definen como aquellos servicios que uno o varios miembros del grupo prestan a favor de otro o de otros miembros del grupo y que tienen naturaleza de apoyo sin ser parte del negocio central del grupo. Estos servicios no han de requerir el uso de intangibles únicos y valiosos ni dan lugar a su creación y no suponen la asunción o el control de un riesgo significativo.

El régimen consiste en una simplificación en cuanto a la facturación de los mismos, así como una documentación más ligera y de menor contenido que la que existe con carácter general. En resumen, de lo que se trata es de que para validar la deducibilidad de los servicios, el beneficio de quien lo recibe se puede justificar de una forma global por conceptos y no necesariamente operación a operación o de forma individual. El procedimiento que se prevé parte de los costes en los que se ha incurrido por la entidad que presta el servicio y se propone un margen del 5 por ciento.

Se trata de un régimen que funciona como un *safe harbour* o puerto seguro y que tiene importantes ventajas, tanto para los contribuyentes —simplificación de costes administrativos y seguridad jurídica— como para las Administraciones tributarias a la hora de la comprobación, si bien, como ya se ha dicho, su eficacia dependerá de la adopción generalizada y coordinada por parte de los Estados puesto que de nada sirve contar con este método en el país receptor del servicio si va a ser cuestionado por parte del otro Estado o viceversa[2].

La acción 13 de BEPS es la relativa a la documentación y modifica íntegramente el Capítulo V de las Directrices. Las novedades son muy trascendentes. Por una parte, se modifica lo relativo a la documentación en materia de operaciones vinculadas,

[2] Así, M. BARRENO, A.M. BLANCO, G. FERRAZ, J. FERRERAS, J. MAS, A. MUSILEK, B. PAREJO, A. RANZ y T. REOL: «El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales», *Crónica Tributaria*, n.º 158, 2016, pp. 41 y 42.

tanto en lo que afecta al llamado Masterfile como Localfile. Pero la gran novedad es la nueva obligación país por país (*Country by country Report*) que podemos afirmar constituye la gran aportación al mundo de la transparencia.

Respecto de esta última, es importante tener en cuenta que esta información no puede justificar ajustes ni correcciones de ningún tipo, es decir, no puede sustituir al análisis de comparabilidad y al análisis funcional para justificar correcciones valorativas. Así, la finalidad de esta información es evaluar riesgos en materia de precios de transferencia, es decir, servir a las Administraciones tributarias, en la medida en la que dicha información permitirá conocer mejor la cadena de valor que se genera en las operaciones vinculadas, como criterio de selección de las empresas que se van a someter a una inspección. Es decir, está rotundamente prohibido un método de reparto global que se base en las magnitudes que se reflejan en la información país por país.

Para facilitar la implementación de esta obligación en los países, la OCDE ha aprobado una legislación modelo, así como tres modelos de Acuerdo entre autoridades competentes en función de cuál sea el instrumento de intercambio de información que se vaya a emplear, esto es: Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal, Convenio de Doble Imposición o Acuerdo de Intercambio de Información.

## 3. LAS MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA COMÚN SOBRE OPERACIONES VINCULADAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA ADAPTARSE A BEPS

Como es sabido, España se adaptó a BEPS de forma muy rápida, incluso antes de que se dieran a conocer los informes finales de octubre de 2015. De hecho, en algún aspecto, en concreto en lo que se refiere a la Acción 13 relativa a la Documentación en materia de precios de transferencia, nuestro país fue el primero del mundo en incorporar las novedades a su normativa.

Así, con ocasión de la reforma fiscal, y de modo particular con la aprobación de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, la normativa común modifica de forma sustancial el régimen fiscal de las operaciones vinculadas. Además, con la aprobación del Reglamento del Impuesto (RD 634/2015, de 10 de julio) se incorporan al contexto del IS las novedades relativas a la ya mencionada Acción 13.

De forma resumida, las novedades que se incorporan al régimen fiscal de las operaciones son las siguientes:

— La Exposición de Motivos de la Ley señala que la interpretación del régimen de operaciones vinculadas debe realizarse, precisamente, en concordancia con las Directrices de la OCDE y con las recomendaciones del Foro Conjunto de la Unión Europea, algo que ya se decía bajo la regulación anterior, pero añade que será así en la medida en que no contradigan lo expresamente señalado en la Ley o Reglamento del Impuesto.

ISBN: 978-84-7777-502-7

— Una de las modificaciones más relevantes es la que afecta al ámbito subjetivo del precepto. Y en particular el nuevo supuesto de vinculación en las relaciones socio/sociedad en las que se ha pasado a considerar que existe vinculación cuando la participación en el capital social sea superior al 25 por 100, en lugar de los porcentajes anteriores del 5 o del 1 por ciento si se trataba de valores cotizados en un mercado secundario oficial. Parece evidente que a partir de ahora van a dejar de considerarse vinculados muchos supuestos que sí lo eran bajo la antigua ley, algo que venía criticándose por la doctrina. Esta solución se adapta mejor, además, a lo que hacen los países de nuestro entorno. Así, cabe citar Alemania, Francia, Reino Unido e Italia, donde la vinculación se determina por porcentajes de participación superiores al 25 por ciento o por la existencia de control de una empresa sobre otra.
— En relación con los demás supuestos de vinculación existen otros cambios de menor calado. Así, se han eliminado tres supuestos de vinculación. En efecto, se ha excluido del supuesto de vinculación en las relaciones entidad/consejero o administrador la retribución por el ejercicio de las funciones del cargo, y ello porque por definición en estos supuestos siempre son vinculados, lo que impide encontrar operaciones comparables. Se ha eliminado también de la Ley la referencia a los establecimientos permanentes en territorio español de residentes en el extranjero, puesto que dicho supuesto ya se recoge en el Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en su artículo 15.2, que constituye la norma adecuada para recoger este supuesto[3]. Se suprime el supuesto de vinculación de dos entidades en un grupo fiscal de cooperativas. Por último, aunque el Proyecto de Ley recuperaba un antiguo supuesto de vinculación, el relativo al ejercicio del poder de decisión, con buen criterio a nuestro juicio, se ha decidido no incorporarlo a la LIS por su indeterminación y, por tanto, por la falta de seguridad jurídica que el mismo podría provocar.
— En segundo lugar, se incluyen también cambios en lo que afecta a los métodos de valoración, si bien se mantienen los cinco métodos ya conocidos (método del precio libre comparable, método del coste incrementado, método del precio de reventa, método de la distribución del resultado y método del margen neto operacional). Por una parte, la modificación en este terreno busca adecuar la normativa española a las Directrices de la OCDE en su versión del año 2010, incorporándose así la regla del mejor método. De este modo desaparece la jerarquía de métodos existente tradicionalmente en este ámbito, permitiéndose a partir de ahora que el contribuyente elija el método que mejor se acomoda a las circunstancias concretas del caso, lo que sin duda introduce mayores dosis de realismo. Por otra parte, se añade la posibilidad de utilizar otros métodos de

[3] Para un mayor abundamiento en relación con el ámbito subjetivo, véase, T. CORDÓN EZQUERRO: «Ámbito subjetivo de las operaciones vinculadas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: perímetro de vinculación», *Crónica Tributaria,* n.º 155, 2014, pp. 89 a 116.

valoración, algo que ya se reconocía en las Directrices de la OCDE así como en la práctica administrativa española. De este modo, se prevé que cuando no sea posible aplicar los métodos anteriores se puedan utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados siempre que respeten el principio de libre competencia. En consecuencia, se da entrada en el tenor literal de la norma a lo que se venía admitiendo vía interpretativa del artículo 20 del Reglamento del impuesto que llevaba a la aceptación en la práctica del uso de los flujos de descuento de caja.

— Por lo que se refiere al ajuste secundario, el precepto ha mejorado en varios aspectos. Desde un punto de vista formal, y siguiendo lo declarado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 (que anuló un precepto del Reglamento), la nueva Ley ha elevado a rango legal los supuestos concretos de calificación en los casos es los que la diferencia no se corresponde con la participación en la entidad, que con anterioridad se encontraban en el Reglamento. Desde un punto de vista sustantivo la nueva regulación del ajuste secundario ha mejorado de forma notable al incluirse ahora la posibilidad de evitar dicho ajuste cuando el contribuyente proceda a la restitución patrimonial. Se trata de una solución avalada por la OCDE en sus Directrices[4], y propugnada por la Unión Europea, y que debe acogerse muy positivamente. En efecto, la Comisión Europea ha insistido en la idea de que el ajuste secundario puede dar lugar a doble imposición, de modo que la recomendación a los Estados es o bien que se abstengan de aplicar este tipo de ajuste cuando haya riesgo de doble imposición, o bien, en el caso en el que los ajustes sean obligatorios, se prevean medios para evitar dicha doble imposición (acudiendo al procedimiento amistoso o autorizando la repatriación de fondos en fase temprana, cuando sea posible)[5]. El Reglamento del impuesto dedica un artículo a esta cuestión, el 20, que dispone que no procederá el ajuste secundario cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas y añade que para ello el contribuyente de-

[4] Las Directrices disponen al respecto que «es conveniente que las Administraciones tributarias cuando los ajustes secundarios sean necesarios, procedan a los ajustes de tal manera que los riesgos de doble imposición que podrían resultar sean reducidos al mínimo, salvo cuando el comportamiento denote una intención de disfrazar un dividendo con la finalidad de evitar la retención en la fuente» (párrafo 4.71). Además se señala que «Algunos países que practican los ajustes secundarios ofrecen al contribuyente que ha recibido el ajuste primario otra opción que le permite evitar el ajuste secundario, haciendo que el grupo multinacional del que forma parte repatríe el exceso de beneficios, a fin de adecuar sus cuentas al ajuste primario. La repatriación podría efectuarse bien constituyendo una cuenta por cobrar, o reclasificando otras transferencias, por ejemplo los pagos de dividendos cuando el ajuste se efectúa entre una sociedad matriz y su filial, como el pago de un precio de transferencia adicional (cuando el precio inicial fuese demasiado bajo) o como el reembolso de una parte del precio de transferencia (cuando el precio inicial fuese demasiado elevado)» (párrafo 4.72).

[5] *Cfr. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las actividades del Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia entre julio de 2012 y enero de 2014*, Bruselas, 4.6.2014, COM(2014) 315 final, Anexos 1 a 3.

ISBN: 978-84-7777-502-7

berá justificar dicha restitución *antes* de que se dicte la liquidación que incluya la aplicación del ajuste secundario. Se trata de un precepto muy escueto para las situaciones que en la práctica pueden existir. En este sentido, parece que pueden darse algunos problemas por el hecho de que la restitución sólo pueda tener lugar antes de que se dicte el acto de liquidación.

— Por lo que se refiere al régimen sancionador, también ha sufrido modificaciones[6]. Este régimen fue cuestionado por la doctrina bajo la anterior regulación, aunque el Tribunal Constitucional declaró su conformidad constitucional en la Sentencia de 13 de julio de 2013 y el Tribunal Supremo su adecuación a la Ley en la Sentencia de 27 de mayo de 2014. A pesar de ello, la nueva regulación es menos estricta que la anterior. El artículo 18.13 contiene tres tipos infractores, a saber:

  - Infracción tributaria grave por falta de aportación o aportación de forma incompleta o con datos falsos de la documentación sin corrección administrativa. La sanción consistirá en una multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por cada conjunto de datos omitido o falso. Como novedad, la Ley incorpora un límite máximo para estos casos, la menor de las dos cantidades siguientes: 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta o Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo o el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.
  - Infracción tributaria grave por falta de aportación o aportación de documentación incompleta o con datos falsos de la documentación que conlleve corrección por parte de la Administración. La sanción que procede es multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones.
  - Infracción tributaria grave por ajuste valorativo con cumplimiento de la obligación de documentación. Es decir, esta infracción se aplica cuando el valor de mercado que se deriva de la documentación no es el declarado por el contribuyente. Procede la misma sanción que en el supuesto anterior, multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento.

En lo que se refiere específicamente a modificaciones que tienen su origen propiamente en el proyecto BEPS podemos destacar dos.

La primera de ellas afecta a la documentación de las operaciones vinculadas. En este ámbito, el proyecto de la OCDE recomienda la existencia de una documentación sobre precios de transferencia basada en tres grandes pilares: el *master file*, el *local file* y la información país por país.

---

[6] Como afirma CORDÓN EZQUERRO, la nueva regulación tiene más en cuenta el carácter probatorio de la documentación, lo que ha permitido suavizar su régimen sancionador. *Cfr.* T.CORDÓN EZQUERRO: «Obligaciones de documentación y régimen sancionador en las operaciones vinculadas. De la Ley 36/2006 a la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, n.º 155, 2015, p. 85.

En la normativa común, el artículo 18.3 recoge la obligación documental, cuya finalidad (se dice ahora expresamente) es justificar que las operaciones se han valorado por su valor de mercado, inspirándose en los principios de proporcionalidad y suficiencia. Al igual que sucedía bajo la normativa anterior, dicha documentación no ha de presentarse sino mantenerse a disposición de la Administración tributaria por si fuera requerida por la misma. Con carácter general se prevé una documentación específica que se desarrolla reglamentariamente. La norma habla de documentación específica con la finalidad de llamar la atención sobre el hecho de que la Administración podrá exigir otra documentación si fuese necesario. Asimismo se prevé una documentación simplificada que, sin embargo, no se permite en determinados casos. Por último, se recogen unos supuestos en los que se exime de la obligación documental.

En primer lugar, la documentación específica tiene un doble contenido. Por una parte, la documentación relativa a las operaciones vinculadas del grupo al que pertenece el contribuyente, recogidas en el artículo 15 del Reglamento. Esta documentación se organiza en función de diversas categorías: información relativa a la estructura y organización del grupo, información relativa a las actividades del grupo, información relativa a los activos intangibles del grupo, información relativa a la actividad financiera y situación financiera y fiscal del grupo. Este precepto ha aumentado el peso documental existente hasta la fecha. Por otra parte, la documentación específica del contribuyente se recoge en el artículo 16 del Reglamento, clasificándose en función de las siguientes categorías: información del contribuyente, información de las operaciones vinculadas e información económica financiera del contribuyente.

En segundo lugar, la documentación simplificada está prevista para las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros. En estos casos, la documentación es menor a la exigida con carácter general, reduciéndose exclusivamente a la siguiente:

- Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- Nombre, apellidos, razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- Método de valoración utilizado.
- Comparables y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

Es decir, en el caso de la documentación simplificada desaparece la obligación de elaborar la documentación del grupo y, además, tampoco se requiere el análisis de comparabilidad. Asimismo, se prevé que para las empresas de reducida dimensión el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas elaborará una plantilla o documento normalizado para facilitarles el cumplimiento de la obligación documental, eximiéndoles además de aportar los comparables.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Como se acaba de indicar, esta documentación se exige para entidades vinculadas con cifra de negocios inferior a 45 millones de euros, pero se excluye para determinadas operaciones: aquellas realizadas por contribuyentes del IRPF que realicen una actividad económica a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital o fondos propios; las de transmisión de negocios; las de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en algún paraíso fiscal; las de transmisión de inmuebles y, por último, aquellas que se realicen sobre activos intangibles.

Además de una documentación específica y una documentación simplificada podemos hablar de un tercer régimen documental en el que no existe obligación de aportar ninguna documentación. Dicha situación se produce en los siguientes supuestos: operaciones realizadas entre entidades que se integran en un mismo grupo de consolidación fiscal, operaciones realizadas con sus miembros que se integran o con otras entidades del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, cuando el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros de acuerdo con el valor de mercado, y las operaciones de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

Pese a que, como puede comprobarse, las novedades en materia de documentación no son desdeñables, la gran innovación en materia de operaciones vinculadas es la nueva obligación de información país por país, y así lo señala la propia Exposición de Motivos de dicha norma. El origen de esta nueva obligación se encuentra, como ya se ha dicho, en el proyecto BEPS de la OCDE que ha dedicado una de sus quince acciones (la acción número 13) a reexaminar la documentación en materia de precios de transferencia, proponiéndose que las empresas multinacionales suministren la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común. Dicha documentación se conoce en inglés como el CbC o *country by country report* y encuentra su fundamento en incrementar la transparencia, uno de los pilares del proyecto BEPS junto con la coherencia y la tributación allí donde se genera valor.

Es importante destacar que la finalidad de esta nueva obligación documental es que las Administraciones tributarias puedan realizar un análisis de riesgos en materia de precios de transferencia. Por lo tanto, dicha información no pretende servir de base a las Administraciones para la realización de ajustes por precios de transferencia, una de las preocupaciones que se han puesto de manifiesto en este contexto. En efecto, cuando se planteó la posibilidad de introducir esta obligación de información se temía que la información proporcionada pudiera servir para que las Adminis-

traciones realicen ajustes automáticos basándose en la información contenida en el CbC enmascarados por una mínima labor investigadora[7]. Aunque parece evidente que las Administraciones tributarias desarrolladas y con experiencia en materia de fiscalidad internacional no harán ajustes en base a dicha información, más dudas existen respecto de Administraciones más débiles o con menor capacitación en materia de precios.

A diferencia de lo que sucede respecto de la documentación específica, la documentación país por país deberá presentarse ante la Administración tributaria, y no solo mantenerse a disposición de la misma. El plazo para presentar esta documentación será de doce meses después de la finalización del período impositivo. Para ello se presentará un modelo aprobado a tales efectos. La moneda en la que se presentará la información será el euro. Esta nueva obligación entrará en vigor para los períodos impositivos que se inicien a partir de 2016 y será exigible, exclusivamente, cuando el importe de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los doce meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.

El ámbito subjetivo de esta obligación se perfila en el primer párrafo del artículo 13 del Reglamento, que dispone que deben aportar la información país por país, por un lado, las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo y no sean a la vez dependientes de otra entidad y, por otro lado, las entidades residentes dependientes de una entidad no residente que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o a establecimientos permanentes de entidades no residentes cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias: que hayan sido designadas por la matriz no residente para elaborar la información, que no exista un acuerdo de intercambio automático de información, respecto de dicha información, con el país en el que reside la entidad no residente, o que, existiendo dicho acuerdo, se haya incumplido sistemáticamente.

En cuanto al contenido de la información país por país se recoge en el artículo 14 del Reglamento y es la siguiente:

- Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.
- Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o impuestos idénticos o análogos.
- Impuesto sobre Sociedades, o impuestos de naturaleza idéntica o análoga devengados, incluyendo las retenciones.
- Importe de la cifra de capital y otros fondos existentes en la fecha de conclusión del período impositivo.
- Plantilla media.

[7] Véase, M. BARRENO, J. FERRERAS, J. MAS, A. MUSILEK y A. RANZ: «El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados del 2014», *Crónica Tributaría*, n.º 155, 2015, pp. 7 a 43.

ISBN: 978-84-7777-502-7

— Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.
— Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.
— Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

Otra de las novedades que podemos decir que es resultado del Proyecto BEPS es el apartado 10 del artículo 18, cuya nueva redacción es trascedente. Así, frente a la normativa anterior que habilitaba a la Administración a realizar las *correcciones valorativas* que procedieran, la nueva norma sólo se refiere a las *correcciones*. Ello significa que el ámbito de aplicación de la norma es ahora mayor y que la corrección que puede realizar la Administración ante una operación vinculada no es sólo una corrección valorativa. Se trata, en definitiva, de dar entrada en nuestra normativa sobre precios de transferencia al llamado principio de no reconocimiento (*disregard* en la terminología anglosajona). En nuestra opinión hubiera sido preferible que una modificación tan trascendente se hubiese realizado en una norma aparte y no en la norma general y sobre todo de una manera expresa, incluyendo en la Ley una referencia más clara a esta cuestión. No puede olvidarse que las Directrices de la OCDE señalan que, «salvo en casos excepcionales[8], las Administraciones tributarias no deben ignorar las operaciones reales ni sustituirlas por otras»[9].

Respecto de los acuerdos previos de valoración cabe destacar que se prevé un aumento de sus efectos, ya que se permite que los mismos alcancen a períodos impositivos anteriores, con la única limitación de que no haya prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese una liquidación firme sobre las operaciones contenidas en la solicitud. Esta posibilidad (*rollback* de los APAS) supone importantes ventajas para los contribuyentes puesto que permite resolver problemas pasados en materia de precios de transferencia.

Por último, varias modificaciones afectan al procedimiento, entre las que puede destacarse que se suprime la posibilidad de utilizar la tasación pericial contradictoria.

---

[8] Afirma FERRERAS GUTIÉRREZ que la palabra excepcional en este contexto debe asimilarse a «raro» o «inusual». Esto implica que en la mayoría de los casos el principio de libre competencia puede ser cumplido utilizando la estructura propuesta por el contribuyente. *Vid.* J.A. FERRERAS GUTIÉRREZ: «El Capítulo IX de la Guía de Precios de Transferencia: reestructuraciones empresariales», *Cuadernos de Formación*, Colaboración 31/10, Volumen 11, 2010, p. 142.

[9] Párrafo 1.64 de las Directrices. La OCDE reconoce que existen dos circunstancias particulares en las que, *excepcionalmente*, puede resultar apropiado y legítimo que la administración tributaria ignore la estructura planteada por el contribuyente para la realización de la operación vinculada: cuando la sustancia económica de la operación difiere de su forma y cuando, coincidiendo la forma y el fondo de la operación, los acuerdos relativos a la misma, valorados globalmente, difieren de los que habrían suscritos empresas independientes.

## 4. LA ADAPTACIÓN DE LA NORMATIVA FORAL A BEPS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Más recientemente, la normativa foral también se ha adaptado a BEPS.

En primer lugar, por lo que se refiere a Álava, el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2016, del Consejo de Diputados de 19 de julio, para la incorporación al ordenamiento tributario foral de diversos compromisos acordados en el seno de la OCDE y para el cumplimiento de diversas directivas de la Unión Europea, modifica la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades[10], incluyendo en el artículo 43 dos nuevos apartados, que introducen la información país por país en los mismos términos que en la normativa común.

En segundo lugar y en el mismo sentido e idénticas modificaciones, Gipuzkoa ha aprobado la Norma Foral 3/2016, de 20 de junio, por la que se introducen determinadas modificaciones para adaptar el ordenamiento tributario foral a diversos acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE así como a directivas y sentencias de la Unión Europea[11].

En cuanto a Vizcaya, se aprueba la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria. Por lo que se refiere al ámbito del impuesto sobre sociedades, se modifica el régimen de las operaciones vinculadas, incluyéndose una referencia en la Exposición de Motivos a la necesidad de interpretar la normativa en concordancia con las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE y con las recomendaciones del foro conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea. En este sentido, las modificaciones que se incorporarán próximamente en las Directrices son aplicables vía interpretación. En el contexto que analizamos, se recogen modificaciones en tres aspectos de la regulación de las operaciones vinculadas, similares a las llevadas a cabo en la normativa común. En particular, se modifica el ámbito subjetivo del régimen, la metodología y la documentación. Veamos con más detalle estas modificaciones.

En relación con el ámbito subjetivo, y de modo parecido a la modificación del Impuesto sobre Sociedades en territorio común, se restringe el perímetro de vinculación en la relación socio-sociedad que pasa del 5 al 25 por 100 de participación. Se hacen también otras modificaciones de menor calado como excluir de la vinculación la relación entre una entidad y sus consejeros o administradores en lo que se refiere a la retribución por el ejercicio de sus funciones o una simplificación en otros supuestos de vinculación.

En cuanto a los métodos, se añade un nuevo párrafo al apartado 4 del artículo 42, que permite aplicar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados siempre que respeten el principio de plena competencia, cuando no sea posible aplicar los cuatro métodos que regula el artículo mencionado. Ello supone incluir plasma de realismo en la aplicación de la metodología de precios de transferencia.

---

[10] Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava núm. 87, 3 de agosto de 2016.

[11] Boletín Oficial de Gipuzkoa de 23 de junio de 2016.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Por último, el precepto también recoge las novedades que presenta el panorama internacional en materia de documentación. El territorio foral de Vizcaya no solo recoge la nueva obligación de información país por país para adaptarse a BEPS, sino que también recoge las importantes modificaciones que afectan a la documentación del grupo y a la documentación del contribuyente.

## 5. CONCLUSIONES

La normativa del Impuesto sobre Sociedades tanto de ámbito común como de ámbito foral ya se ha adaptado al Proyecto BEPS de la OCDE, incluso antes de que se hayan aprobado formalmente las modificaciones en las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE.

Sin embargo, el alcance de dicha adaptación no es uniforme. La legislación común ha desarrollado en mayor medida las recomendaciones del Proyecto BEPS, seguida por Bizkaia. En una tercera posición nos encontramos con Álava y Gipuzkoa, que se han limitado a hacer modificaciones únicamente para incorporar la nueva obligación de información país por país.

En nuestra opinión, sería interesante que en un futuro próximo se incorporen a la normativa foral algunas de las modificaciones que se recogerán próximamente en las Directrices. Fundamentalmente sería conveniente, por su relevancia, incluir dos cambios. Por un lado, recoger expresamente la posibilidad de realizar ajustes por parte de la Administración que vayan más allá de lo valorativo, es decir, la potestad de recalificar o ignorar las operaciones que han llevado a cabo las partes vinculadas. La trascendencia de esta cuestión exige en nuestra opinión que la normativa regule expresamente esta posibilidad, con los límites y garantías que en este caso se precisan. Debe evitarse, incluso, una habilitación tan general como la que se recoge en el artículo 18.10 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades de régimen común.

En segundo lugar, aunque la normativa foral ha incluido la nueva obligación de información país por país, no ha recogido las importantes modificaciones que se han efectuado respecto de la documentación específica, tanto del grupo como del obligado tributario, que exige en general mayores dosis de transparencia y que sería recomendable regular de forma adecuada.

En cualquier caso, una vez se modifiquen las Directrices, las nuevas pautas constituirán también material interpretativo que ni las empresas ni las Administraciones pueden desconocer.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

BARRENO, M., FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A. y RANZ, A.: «El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados del 2014», *Crónica Tributaria*, n.º 155, 2015.

BARRENO, M., BLANCO, A.M., FERRAZ, G., FERRERAS, J., MAS, J., MUSILEK, A., PAREJO, B., RANZ, A. y REOL, T.: «El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales», *Crónica Tributaria*, n.º 158, 2016.

CORDÓN EZQUERRO, T.: «Ámbito subjetivo de las operaciones vinculadas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: perímetro de vinculación», *Crónica Tributaria,* n.º 155, 2014.

CORDÓN EZQUERRO, T.: «Obligaciones de documentación y régimen sancionador en las operaciones vinculadas. De la Ley 36/2006 a la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, n.º 155, 2015.

FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.: «El Capítulo IX de la Guía de Precios de Transferencia: reestructuraciones empresariales», *Cuadernos de Formación*, Colaboración 31/10, Volumen 11, 2010.

ISBN: 978-84-7777-502-7

# La residencia fiscal de las entidades jurídicas: criterios de sujeción al Impuesto sobre Sociedades*

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Sumario: I. La residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre Sociedades. II. Residencia formal: Lugar de constitución y domicilio social. III. Residencia material. A. La sede de dirección efectiva. B. Atribución de residencia por localización de los activos o de la actividad principal en territorio español. 1. Cláusula anti-paraíso. 2. Exclusión. IV. Bibliografía.

## I. LA RESIDENCIA COMO CRITERIO DE SUJECIÓN AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La sujeción al Impuesto sobre Sociedades se basa en una circunstancia personal de las entidades jurídicas, como es la residencia en territorio español. De esta manera se da cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando establece que «los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso (...)». A diferencia de lo que ocurre en el caso de las personas físicas, sin embargo, la residencia no se basa en la permanencia física en territorio nacional durante un período de tiempo, sino que es preciso recurrir a criterios que tengan sentido, bien desde la perspectiva de la realidad jurídica que nos ocupa —a fin de cuentas, las sociedades y demás entidades sujetas al IS son una creación del derecho—, bien de la realidad económica o material que subyace[1].

* El presente trabajo ha sido realizado en el marco del proyecto de investigación del Ministerio de Economía y Competitividad DER1019-39342-C03-01, *La coordinación de los distintos niveles de imposición como herramienta para evitar la sobreimposición y elusión fiscal*.

[1] DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: «La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 50, 1984, p. 169, hace referencia, en relación con las personas morales, al criterio jurídico del lugar de constitución y al criterio económico o fáctico que se inclina por el lugar donde radica la llevanza de la empresa. Más recientemente, la distinción entre criterio jurídico y criterio económico puede encontrarse en el «Estudio Introductorio» que este autor hace a la obra de CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), *Residencia Fiscal y otros aspectos Conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reu-

El sistema español se alinea con otros ordenamientos jurídicos que combinan o alternan la utilización de criterios formales y criterios materiales de sujeción (Austria, Alemania, Canadá, Italia, Países Bajos, Sudáfrica, entre otros)[2]. Según el artículo 8.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurre alguno de los siguientes requisitos:

a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

De la lectura de este precepto resultan dos ideas fundamentales: primero, la norma no establece un orden de prelación entre los distintos puntos de conexión; y, segundo, basta con que concurra uno sólo de estos criterios para que la sociedad sea residente y, en consecuencia, su renta mundial se encuentre sujeta al IS[3]. Por lo demás, la norma incorpora una denominada presunción fiscal de residencia, que no es otra cosa que una cláusula anti-paraíso aplicable en determinadas circunstancias, con la que se cierra el sistema de sujeción personal[4].

Residencia y domicilio fiscal son dos conceptos próximos que, sin embargo, no cabe confundir. La distinción resulta particularmente oportuna dentro del ámbito del IS, ya que el domicilio fiscal de las sociedades viene determinado, en principio, por su domicilio social, que es precisamente uno de los criterios de atribución de la residencia[5]. En cualquier caso, estamos ante conceptos que ejercen funciones diferentes. Así, dejando a un lado la problemática foral, el domicilio fiscal sirve para determinar el

---

ters Aranzadi, 2013, p. 19. Con carácter general, véase también CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «Residencia fiscal de personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares», en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional*, 3.ª ed., 2007, CEF, pp. 119 ss. En relación con el carácter de creación del derecho que tienen las entidades, GARCÍA NOVOA, C.: *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*, monografías AEDAF, n.º 6, mayo 2013, pp. 13 ss.

[2] RIBES RIBES, A.: «La residencia de las personas jurídicas en el Derecho comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), *Residencia Fiscal y otros aspectos Conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 161 ss.

[3] La sujeción de la renta mundial se produce a menos que exista un conflicto de doble residencia con otro Estado, medie la aplicación de un Convenio de Doble Imposición (CDI) y, además, la sede de dirección efectiva de la entidad se encuentre situada en el otro Estado. Según el artículo 4.3 MCOCDE, el conflicto de doble residencia se resuelve a favor del Estado en el que se encuentra situada la sede de dirección efectiva.

[4] Como ha señalado GARCÍA NOVOA, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)», *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2005, p. 18, esta norma contiene un defecto de construcción jurídica en la medida en que la presunción a la que se refiere la ley hace referencia a un concepto jurídico y los conceptos jurídicos, en cuanto creaciones normativas, no son en sí mismos objeto de prueba. Dicho en otros términos, no se presume la residencia, sino los hechos constitutivos de la misma. En realidad, nos encontramos ante «una redefinición legal del concepto de residencia».

[5] Siempre que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se encuentre efectivamente centralizada en el domicilio social; en caso contrario prevalece el criterio funcional sobre el formal. Según

ISBN: 978-84-7777-502-7

lugar en el que se centraliza la actividad jurídica de la entidad a efectos de sus relaciones con la Administración Tributaria y, en este sentido, actúa fundamentalmente en el ámbito procedimental —p. ej., como criterio de atribución de la competencia territorial al órgano administrativo con el que han de entenderse las actuaciones, como lugar de las notificaciones o de realización de las actuaciones administrativas, etc.—; en cambio, la residencia es el criterio que determina la sujeción al IS de las sociedades y otras entidades jurídicas[6].

## II. RESIDENCIA FORMAL: LUGAR DE CONSTITUCIÓN Y DOMICILIO SOCIAL

Las letras a) y b) del artículo 8.1 LIS establecen dos criterios de sujeción de carácter formal, basados en el derecho por el que se rige la persona jurídica o la entidad. El lugar de constitución de una entidad y donde tiene su domicilio social normalmente se corresponde con el lugar en el que realiza su actividad. Ambos criterios se encuentran estrechamente relacionados con la atribución de la nacionalidad a las personas jurídicas[7] y tienen la ventaja de que son criterios sencillos de verificar —en la generalidad

---

el párrafo segundo del artículo 8.2 LIS, en caso de que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal conforme a los criterios anteriores, prevalece aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

[6] El concepto de domicilio fiscal juega un papel destacado a la hora de articular los poderes tributarios del Estado y de los territorios forales en los regímenes de Convenio y de Concierto Económico. Tanto el artículo 19.1 de la Ley 28/1990, de 31 de julio de 1990, por la que se regula el Convenio Económico, como el artículo 15 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico, coinciden básicamente en la misma solución: i) corresponde a los territorios forales de Navarra y el País Vasco la exacción del IS correspondiente a las entidades cuyo domicilio social se encuentra en territorio foral siempre que el volumen total de operaciones en el ejercicio anterior haya sido inferior a 7 millones de euros; ii) por encima de esta cifra, el domicilio fiscal carece de relevancia a efectos de articular los poderes tributarios y, en este sentido, las empresas que operan exclusivamente en los territorios forales tributan a las Haciendas forales, con independencia de la referida circunstancia, mientras que las empresas que operan en ambos territorios tributan a las dos Administraciones según cifra relativa.

Al margen de ello, el domicilio fiscal en territorio foral sirve para determinar la aplicación de la normativa foral, tanto en los casos en los que el sujeto tributa exclusivamente a la Hacienda foral, como en los supuestos de tributación por cifra relativa, salvo que se trate de sujetos domiciliados en Navarra o el País Vasco que hubiesen realizado el 75 por 100 de sus operaciones en territorio común, en cuyo caso se aplica la normativa de régimen común (*vid*. artículo 14.1 del Concierto y artículo 18.1 del Convenio Económico).

[7] A partir de lo dispuesto en el artículo 28 del Código Civil («las corporaciones, fundaciones y asociaciones, reconocidas por la ley —expresión que se equipara a constituidas conforme a la ley española— y domiciliadas en España, gozan de la nacionalidad española»), la doctrina tradicionalmente ha entendido que la atribución de la nacionalidad española se basaba en la tesis de la constitución-domicilio. Los autores que últimamente se han ocupado del tema, sin embargo, coinciden en señalar que, con carácter general, el sistema español se basa en el modelo de constitución o de incorporación, de manera que la nacionalidad española de la sociedad, a efectos de determinar la norma que rige su estatuto personal (art. 9.11 del Código Civil), viene determinada por la constitución conforme a la legislación española. En este sentido, PAZ-ARES, C.: «La sociedad mercantil: atributos y límites de la personalidad jurídica. Las cuentas en participación», en URÍA, R. y MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil I*, 2.ª edición, Thomson Civitas, 2006, p. 579. También un sector destacado de la doctrina de derecho internacional pri-

de los casos, basta con acudir al Registro Mercantil— y que contribuyen a la seguridad jurídica; sin embargo, como contrapunto, la sujeción al IS se encuentra expuesta a posibles situaciones de abuso, en la medida en que no depende de la sede real de la empresa sino de la voluntad de las partes.

Según la letra a) del artículo 8.1 LIS, son residentes las entidades que se han constituido conforme a las leyes españolas[8]. Con carácter general, constitución y domicilio social se encuentran íntimamente ligados, de manera que para que una sociedad pueda constituirse conforme a derecho español es preciso que su domicilio social se encuentre situado en territorio español. El domicilio social es un requisito material de constitución, de manera que, salvo excepción, una entidad que pretende fijar su domicilio en el extranjero no puede constituirse conforme a derecho español. Desde esta perspectiva, la letra a) del artículo 8.1 LIS comporta la sujeción de las sociedades que tienen nacionalidad española y de las demás entidades constituidas conforme a derecho español[9]. Cabe señalar que la norma recurre a la constitución conforme a la legislación española, en lugar de referirse a la nacionalidad de la entidad. Es una solución que responde mejor a la realidad que pretende sujetar, dentro de la cual figuran una serie de patrimonios separados y entes sin personalidad —uniones temporales de empresas, fondos de inversión, fondos de capital-riesgo, fondos de pensiones, etc.— respecto de los cuales la nacionalidad carece de sentido[10]. Además, el criterio de la constitución permite obviar el tradicional debate de derecho privado relativo a la atribución de la nacionalidad a las personas jurídicas.

La letra b) del artículo 8.1 LIS establece que son residentes las entidades que tienen su domicilio social en territorio español. A la vista de las consideraciones anterio-

---

vado se inclina por la teoría de la constitución (GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: «Derecho de Sociedades: problemas de ley aplicable», en FERNÁNDEZ-TRESGUERRES GARCÍA, A. (Coord.), *Instituciones de Derecho Privado, Tomo VI Mercantil, Vol. 1º Derecho de Sociedades Parte General*, Thomson Civitas, 2003, p. 36; CALVO CARAVACA, A.L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. (Dirs.): *Derecho Internacional Privado,* Vol. II, 14.ª ed., Comares, 2014, pp. 668 ss. La solución favorable al modelo de constitución resulta avalada, entre otros aspectos, por una interpretación *sensu contrario* del artículo 15 del Código de Comercio: «los extranjeros y las compañías constituidas en el extranjero podrán ejercer el comercio en España; con sujeción a las leyes de su país, en lo que se refiera a su capacidad de contratar (…)». En cualquier caso, el tema no parece absolutamente pacífico, particularmente a la luz del régimen legal de las sociedades de capital (*cfr.* arts. 8 y 9 RDLeg. 1/2010, de 2 de julio, por el que se regula el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital).

[8] Típicamente en el caso de las sociedades mercantiles la constitución requiere el otorgamiento de escritura pública —que, en el caso de las sociedades de capital, ha de incluir los estatutos sociales— y su inscripción en el Registro Mercantil.

[9] GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades, Tomo III Entidades sujetas y exentas*, Servicio de Estudios Económicos, Banco Exterior de España, Madrid, 1989, p. 91. Más recientemente, COLMENAR VALDÉS, S.: «El sujeto pasivo, residencia y domicilio fiscal», en SANFRUTOS GAMBÍN, E. (Dir.), *Impuesto sobre Sociedades, Régimen General*, Tomo I, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 309 y ss.

[10] A fin de cuentas, nacionalidad y domicilio social no son otra cosa que atributos de la personalidad jurídica (PAZ-ARES, «La sociedad mercantil…», *op. cit.*, pp. 576 ss.).

ISBN: 978-84-7777-502-7

res, llama la atención que la norma adopte este criterio de sujeción. A fin de cuentas, no es sino otra forma de referirse a la misma realidad que ya se encuentra sujeta a través de la letra a) del artículo 8.1 LIS. Con todo, estamos ante un criterio que tiene un ámbito de aplicación más reducido, puesto que el domicilio social —al igual que la nacionalidad— es un atributo de la personalidad jurídica que, por tanto, carece de sentido cuando se trata de patrimonios separados y entes sin personalidad jurídica.

Algunos autores han encontrado sentido a la referencia al domicilio social a partir del criterio de atribución de la nacionalidad española que establece el artículo 8 del RDLeg. 1/2010, de 2 de julio, por el que se regula el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital («serán españolas y se regirán por la presente Ley todas las sociedades de capital que tengan su domicilio en territorio español, cualquiera que sea el lugar en que se hubieran constituido»). Para COLMENAR VALDÉS, «en este caso adquiere plena virtualidad la consideración separada del domicilio social en territorio español como criterio atributivo de la residencia a los efectos del Impuesto (…)»[11]. A nuestro juicio, sin embargo, conviene relativizar la singularidad del caso ya que en la generalidad de las ocasiones se tratará de sociedades constituidas con arreglo al TRLSC y, por tanto, ya sujetas a través de la letra a) del artículo 8.1 LIS[12].

Una interpretación sistemática del artículo 8.1 LIS lleva a considerar que la letra b) pretende fundamentalmente la sujeción de las sociedades constituidas conforme a derecho extranjero —o, más genéricamente, las sociedades no constituidas conforme a derecho español— cuyo domicilio social se encuentra en España, originariamente o fruto de un traslado de domicilio, con independencia de que esta circunstancia suponga o no una modificación de la *lex societatis*[13]. En este sentido, como pone relieve

---

[11] COLMENAR VALDÉS, «El sujeto pasivo, residencia…», *op. cit.*, pp. 309 ss.

[12] Para GARCIMARTÍN, «Derecho de Sociedades: problemas…», *op. cit.*, p. 44, «estos preceptos no alteran la regla general: en el Derecho positivo español, el modelo de constitución determina la *lex societatis* también en los tipos de estructura corporativos». En la misma línea, PAZ-ARES, «La sociedad mercantil…», *op. cit.*, p. 581. Por su parte, VALPUESTA GASTAMINZA, E.: *Comentarios a la Ley de Sociedades de Capital*, Bosch, Barcelona, 2013, p. 74, entiende que «para ser española no basta el domicilio estatutario, sino también la constitución conforme a la Ley española (de forma que, en realidad, es un requisito doble)», lo que reconduce la cuestión a los términos de la tesis de constitución-domicilio. Tradicionalmente la doctrina mercantil ha defendido la teoría del domicilio real, en virtud de la cual la nacionalidad de la sociedad viene determinada por el lugar donde se encuentra la sede, con independencia de la legislación conforme a la que se ha constituido (SÁNCHEZ CALERO, F.: «La nacionalidad de la sociedad anónima», *Revista de Derecho de Sociedades*, Aranzadi, 1993, n.º 1, p. 46).

[13] Desde la perspectiva del ordenamiento español, el traslado del domicilio social a territorio español de una sociedad mercantil no afecta a la personalidad jurídica de la sociedad extranjera que, sin embargo, debe cumplir «con lo exigido por la ley española para la constitución de la sociedad cuyo tipo ostente, salvo que dispongan otra cosa los Tratados o Convenios Internacionales vigentes en España» (artículo 94 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles). Dejando a un lado la salvedad, actualmente vacía de contenido puesto que España no ha concluido ningún acuerdo de esta naturaleza, la sociedad extranjera debe transformarse en una sociedad española y cumplir con los requisitos materiales y registrales previstos por la normativa interna (GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: «Traslado del domicilio social: Delimitación de los supuestos y régimen aplicable», en RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. *et al.* (Dir.), *Modificaciones estructurales de las sociedades mercan-*

la Res. DGT V1555/12, de 18 de julio, «…si la sociedad constituida en las Islas Vírgenes Británicas traslada a España su domicilio social, manteniendo su personalidad jurídica, pasará a tener la condición de entidad residente en territorio español y por tanto, de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades» (JT 2012\1015).

Asimismo, el criterio del domicilio social cobra sentido en el caso de la Sociedad Anónima Europea y de la Sociedad Cooperativa Europea, cuya constitución no se realiza conforme a legislación española sino comunitaria —respectivamente, el Reglamento (CE) n.º 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre, por el que regula el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE), y el Reglamento (CE) n.º 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE)—[14]. Conviene tener presente, en este sentido, que, según los artículos 458 y 459 TRLSC, la Sociedad Anónima Europea debe fijar su domicilio en España cuando su administración central se halle dentro del territorio español. En este sentido, cuando una SE domiciliada en España deja de tener su administración central en España debe regularizar su situación en el plazo de un año, bien volviendo a implantar su administración central en España, bien trasladando su domicilio social al Estado miembro en el que tenga su administración central.

Desde una perspectiva más amplia, la letra b) del artículo 8.1 LIS permite la sujeción de las entidades que tienen su domicilio social en territorio español, con independencia de las circunstancias relativas a su constitución. Piénsese en el caso de las sociedades irregulares, respecto de cuya constitución cabe dudar que se haya producido conforme a la legislación española en los términos que establece la letra a) del artículo 8.1 LIS[15].

Un aspecto que es preciso concretar a efectos de determinar el alcance del artículo 8.1 b) LIS es si el concepto de domicilio social se refiere al domicilio estatutario o al domicilio real. La doctrina tradicional mayoritariamente ha interpretado la referencia en el sentido de domicilio formal o estatutario[16], no obstante, algunos autores en-

---

*tiles*, Tomo II, Aranzadi Thomson Reuters, 2009, p. 46). Dentro del ámbito tributario, GOTA, *Tratado…, op. cit.,* p. 91; LLANSÓ, M. y RAVENTÓS, A.: «El sujeto pasivo (arts. 7, 8 y 9 de la LIS)», en LAORDEN, J. y ARQUÉS, J. (Dirs.), *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades, Tomo I Régimen general del impuesto*, Civitas, 1998, p. 54.

[14] Acerca de la residencia de la Sociedad Anónima Europea, SOLER ROCH, M.ªT.: «Tax Residence of the SE», *European Taxation*, Vol. 44, 2004, pp. 11 a 15 y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E. y FRANCH FLUXÁ, J.: «La transferencia de la residencia fiscal de las sociedades y libre establecimiento. Reflexiones a la luz de la jurisprudencia del TJCE y del Reglamento de la Societas Europaea», *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2005, pp. 41 ss.

[15] Únicamente las sociedades de capital experimentan una alteración del tipo societario (una sociedad anónima o limitada irregular que no se inscribe en el plazo de un año se convierte por ministerio de la ley en una sociedad colectiva). En relación con estos aspectos, PAZ-ARES, «La sociedad mercantil…», *op. cit.*, p. 561.

[16] Por todos, GOTA, *Tratado…, op. cit.,* p. 91 y MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*, Tomo I, Centro de Estudios Financieros, 1996, p. 37. Más recientemente, CARMONA FERNÁNDEZ, «Residencia fiscal…», *op. cit.*, p. 121.

ISBN: 978-84-7777-502-7

tienden, a partir de lo dispuesto en el artículo 9 TRLSC —anteriores artículos 5.2 y 6.1 del RDLeg. 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que regula el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y artículos 6.2 y 7.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada—, que una sociedad cuyo principal establecimiento o explotación se encuentra en territorio nacional está sujeta al IS, con independencia de lo que establezcan sus estatutos[17]. A nuestro juicio, varias razones permiten dudar del acierto de esta interpretación.

Ante todo, conviene aclarar que el artículo 9.1 TRLSC («Las sociedades de capital fijarán su domicilio dentro del territorio español en el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación») no sirve para atribuir la nacionalidad a las entidades sino para determinar el lugar *dentro* del territorio nacional en el que una sociedad debe fijar su domicilio social. La mera existencia del artículo 9.2 TRLSC —antiguos artículos 5.2 TRLSA/1989 y 6.2 LSRL— («las sociedades de capital cuyo principal establecimiento o explotación radique dentro de territorio español deberán tener su domicilio en España») permite descartar que el artículo 9.1 TRLSC sirva para atraer la nacionalidad española sobre las sociedades extranjeras[18]. Pero además, por lo que se refiere al artículo 9.2 TRLSC, su dicción literal no establece que las referidas sociedades tengan, sino que *deberán tener* su domicilio social en territorio nacional. La finalidad de la norma es que, cuando el principal establecimiento o explotación de la empresa se encuentre situado en España, la sociedad se constituya con arreglo a derecho español[19]. No obstante, si las partes no cumplen con lo dispuesto en la norma, se producirán las consecuencias previstas en el derecho privado —típicamente estaremos ante una sociedad irregular—,

---

[17] SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, Tomo I, 4.ª ed., Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 394. Más recientemente, VIANA BARRAL, V. y MONTOYA ESTEBAN, D.: «La residencia de las personas jurídicas en la legislación interna», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), *Residencia Fiscal y otros aspectos Conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, p. 138. Asimismo, aunque en un sentido más matizado, ALMUDÍ CID, J.M.: «Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A., *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Thomson Civitas, 2006, p. 77 y COLMENAR, «El sujeto pasivo, residencia…», *op. cit.*, p. 411.

[18] En este sentido, ya en relación con el anterior TRLSA/1989, OLIVENCIA RUIZ, M. y NÚÑEZ LOZANO, P.: «Capital mínimo, nacionalidad y domicilio de la Sociedad Anónima», en URÍA, R., MENÉNDEZ, A. Y OLIVENCIA, M. (Dirs.), *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, Tomo III, Vol. 1º a), Thomson Civitas, 2007, pp. 398 ss. A fin de cuentas, el domicilio social es el lugar elegido contractualmente por las partes para localizar la actividad jurídica de la sociedad. La finalidad del precepto no es determinar cuándo una entidad está sujeta al IS, sino establecer el lugar en el que debe centralizarse su actividad jurídica, de cara al cumplimiento de las obligaciones contraídas, la atribución de la competencia registral y judicial, la realización de notificaciones, el ejercicio de derechos, etc., de manera similar a lo que ocurre en el artículo 8.2 LIS cuando establece el concepto de domicilio fiscal.

[19] La doctrina coincide en señalar que la razón para justificar este límite a la voluntad de las partes se encuentra en la prevención del fraude: si la sociedad tiene su centro de actividad principal en España es razonable que se le imponga la sujeción a la ley española, pues ello evita que mediante la elección de una ley extranjera se eludan las normas españolas de tutela de terceros-acreedores o incluso de tutela de los propios accionistas (GARCIMARTÍN, *Derecho internacional privado, op. cit.*, p. 360).

pero sin que ello signifique que la entidad *tenga* su domicilio social en territorio español a efectos de sujeción al IS[20].

En segundo lugar, relacionado con lo anterior, si el sentido de la norma tributaria viniese determinado por los artículos 9.1 y 9.2 TRLSC, resultarían superfluos tanto el criterio de la sede de dirección efectiva [artículo 8.1 c) LIS] como la presunción de residencia basada, entre otros aspectos, en el ejercicio de la actividad principal en territorio español. Dicho en otras palabras, la norma tributaria cuenta con sus propios criterios materiales de sujeción, cuya existencia resulta difícilmente compatible con un domicilio real en el sentido expuesto.

En último término, aun de aceptar que el sentido del criterio de sujeción al IS responde a lo dispuesto en el artículo 9.2 TRLSC, no cabe ignorar las importantes limitaciones que se desprenden de la jurisprudencia comunitaria dictada en los asuntos *Centros*, *Uberseering* e *Inspire Art*[21]. Según estos pronunciamientos, el Estado de destino ha de reconocer a una sociedad válidamente constituida con arreglo a la legislación de otro Estado miembro, incluso cuando el centro principal de actividad se encuentra en el Estado de destino, sin que pueda obligarle a constituirse con arreglo al derecho propio. Este criterio jurisprudencial ha conducido a los autores que han abordado el tema a defender una interpretación restrictiva del artículo 9.2 TRLSC, que reduce su aplicación a los supuestos de fraude (falsas sociedades extranjeras o *pseudo-foreign corporations*)[22]. Dicho en otras palabras, la virtualidad del precepto mercantil se encuentra notablemente cercenada dentro de su ámbito de aplicación, lo que hace más patente lo innecesario de este recurso a efectos de la sujeción al IS. En efecto, si la sociedad es objetivamente española y ha sido constituida en el extranjero para eludir la aplicación de la norma mercantil española, su sede de dirección efectiva estará situada en territorio español y, por ende, ya está sujeta a través del artículo 8.1 c) LIS.

---

[20] Desde el punto de vista mercantil, la consecuencia que se desprende es que si las referidas entidades no se constituyen conforme al TRLSC, el régimen que les resultará aplicable será el de las sociedades irregulares, sometidas al régimen de las sociedades civiles o al de las sociedades colectivas (artículo 39 TRLSC).

[21] STJUE de 9 de marzo de 1999, *Centros*, C-212/97, STJUE de 5 de noviembre de 2002, *Uberseering*, C-208/00 y STJUE de 30 de septiembre de 2003, *Inspire Art*, C-167/01. Dentro de nuestra disciplina, véase GONZÁLEZ SÁNCHEZ y FRANCH FLUXÁ, «La transferencia de residencia fiscal…», *op. cit.*, pp. 37 ss.

[22] Si la sociedad presenta conexiones objetivas con otros Estados no cabe negar la validez de su constitución conforme a una ley extranjera y, correlativamente, defender su obligación de constituirse conforme a derecho español, pese a que su principal establecimiento o explotación radique en España. Para un mayor desarrollo, GARCIMARTÍN, «Derecho de Sociedades: problemas…», *op. cit.*, pp. 40 ss.; CALVO CARAVACA y CARRASCOSA GONZÁLEZ, *Derecho Internacional Privado, op. cit.*, pp. 668 ss.; PAZ-ARES, «La sociedad mercantil…», *op. cit.*, p. 583. Por su parte, MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: «Los impuestos de salida y el derecho comunitario europeo a la luz de la legislación española», *Crónica Tributaria*, n.º 125, 2007, p. 66, nota 30, parecen adoptar una postura aún más restrictiva.

ISBN: 978-84-7777-502-7

## III. RESIDENCIA MATERIAL

### A. La sede de dirección efectiva

Según la letra c) del artículo 8.1 LIS, también son residentes las entidades que tienen su sede de dirección efectiva en territorio español. A diferencia de los puntos de conexión anteriores, la sujeción al IS no se basa en el derecho por el que se rige la entidad sino en un concepto propio de carácter material que apunta a la realización efectiva de la actividad en territorio español.

La sede de dirección efectiva es uno de los criterios más extendidos entre los sistemas tributarios[23]. Fue introducido por primera vez como punto de conexión con la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, si bien ya existía como *tie-breaker rule* en los primeros Convenios de Doble Imposición suscritos por España a la luz del Proyecto de Convenio de la OCDE de 1963 (CDI con Suiza de 26 de abril de 1966, Alemania de 5 de diciembre de 1966, y Austria de 20 de diciembre de 1966, entre otros)[24]. Inicialmente, el artículo 16.2 del RD 2631/1982, de 15 de octubre, estableció que la sede de dirección efectiva era el lugar donde estaba centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios, lo que venía a coincidir con la definición legal de domicilio fiscal[25]. Sin embargo, a partir de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ambos conceptos se separan y la sede de dirección efectiva pasa a ser el lugar en el que radica la dirección y el control del conjunto de las actividades de la entidad, tal y como hoy aparece recogido en el artículo 8.1 LIS.

La principal dificultad que comporta este criterio estriba en que la sujeción se basa en un concepto jurídico indeterminado cuya aplicación depende del conjunto de circunstancias que rodean cada caso [Res. DGT núm. V128/04, de 23 de septiembre (JT 2004\1331)]. Paradójicamente, sin embargo, hasta la fecha el número de pronunciamientos ha sido bastante reducido lo que, además de sugerir una escasa conflictividad de la materia[26], no ayuda a la hora de determinar el sentido de los términos.

Para la Administración, una sociedad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español «siempre que en él se tomen de forma efectiva las decisiones de la em-

---

[23] FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª ed., Marcial Pons, 2013, p. 62.

[24] Según el artículo 4.3 del MCOCDE, «cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se la considerará residente exclusivamente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva». De acuerdo con los Comentarios al MCOCDE, la sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman las decisiones estratégicas y comerciales que afectan al negocio en su conjunto, a cuyos efectos es preciso tener en cuenta todas las circunstancias del caso.

[25] Según el artículo 21 del RD 2631/1982, de 15 de octubre, «…el domicilio fiscal de los sujetos pasivos residentes en España será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión y dirección». La misma definición se encuentra hoy en día en el artículo 8.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

[26] SANZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades…, op. cit.*, p. 396.

presa que permiten su normal desarrollo» —Res. DGT núm. 43/01, de 6 de junio[27], Res. DGT núm. 2069/03, de 4 de diciembre de 2003 y núm. V128/04, de 23 de septiembre, entre otras—. Desde esta perspectiva prima la idea de dirección efectiva sobre la vertiente de control del conjunto de las actividades. En cualquier caso, la Administración también ha considerado que la sede de dirección efectiva se encuentra en territorio español cuando la actividad única o principal se realiza en España. En este sentido, según la Res. DGT núm. 1555-98, de 24 de septiembre de 1998:

> «(…) en el escrito de consulta se especifica que la sociedad de personas constituida en Alemania tiene como objeto el «realizar una serie de inversiones que le permitan el ejercicio de actividades empresariales en España. Dichas actividades consistirían en el desarrollo de un proyecto inmobiliario para construir un complejo de apartamentos en una zona turística». Por lo que se deduce del escrito de consulta, esta sería la única, o al menos la principal, actividad de la sociedad de personas, por lo que habrá que concluir que, si tal actividad se realiza en España, la sede de dirección efectiva de la sociedad se encontrará localizada en España».

Por el contrario, cuando la entidad no ejerce actividad alguna, se entiende que la sede de dirección efectiva no se encuentra en España. Así, en el caso de una sociedad constituida conforme a la legislación panameña y con domicilio social en la ciudad de Panamá, cuyo único activo estaba constituido por unos bienes inmuebles situados en territorio español, la Res. DGT núm. 1011/98, de 9 de junio (JUR 2001\231711) entiende que:

> «(…) no radica en España la dirección y control del conjunto de sus actividades pues es una entidad que en España no realiza actividad alguna, limitándose a la mera tenencia de unos bienes inmuebles»[28].

La interpretación que acabamos de referir hay que entenderla superada —al menos en determinados supuestos— a raíz de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Dicha disposición introdujo una cláusula

---

[27] La consulta se refiere a una sociedad constituida en el Reino Unido, donde también se encontraba su domicilio social, que traslada su sede de dirección efectiva a España. Según la descripción de los hechos, el Consejo de Administración estaba compuesto, en su mayoría, por personas residentes en España y celebraba sus reuniones en territorio español, en el que cuenta con oficinas, empleados cualificados y demás medios materiales y técnicos. La sociedad no cuenta con presencia activa en el Reino Unido.

[28] Cabe precisar que en el momento de la consulta, la República de Panamá tenía la consideración de paraíso fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el RD 1080/1991, de 5 de julio. Con la aplicación del CDI entre España y Panamá de 7 de octubre de 2010 (BOE de 4 de julio de 2011), Panamá dejó de tener la condición de paraíso fiscal desde el punto de vista español.

ISBN: 978-84-7777-502-7

de atribución de residencia a las sociedades radicadas en un paraíso fiscal o en un país o territorio de nula tributación cuyos activos principales, directa o indirectamente, se encontrasen en España o cuya actividad principal se ejerciese en territorio español.

No cabe encontrar criterios más precisos que los que acabamos de referir dentro de la doctrina administrativa, ni siquiera en casos en los que el interesado ha planteado abiertamente a la Administración si existía un traslado al extranjero de la sede de dirección efectiva, con la consiguiente pérdida de sujeción al IS[29]. A nuestro entender, ello obedece a varias razones.

En primer lugar, a pesar de que la norma no establezca un orden de prelación entre los distintos criterios, la sujeción al IS viene normalmente determinada por los criterios formales, relativamente sencillos de verificar por parte de la Administración[30]. Frente a ello, la prueba de que la dirección y el control del conjunto de las actividades de la entidad se encuentra en territorio español —teniendo en cuenta las circunstancias del caso, dentro y fuera de España— es una tarea que puede resultar complicada de acreditar para la Administración[31]. Cabe traer a colación en este sentido la Res. DGT V128/04, de 23 de septiembre de 2004, donde, a pesar de las numerosas referencias que ofrece el interesado, la Administración entiende que carece de datos suficientes para pronunciarse acerca de la localización de la sede de dirección efectiva en territorio español[32]. El criterio de la sede de dirección efectiva es una especie de último recurso que permite sujetar al IS a aquellas sociedades extranjeras que carecen de un vínculo formal con el ordenamiento español. Como pone de relieve la referida resolución, «… aun cuando la consultante se haya constituido conforme a las Leyes portuguesas y su

---

[29] Así, en la Res. DGT V3215-14, de 1 de diciembre de 2014, la interesada plantea si, a la vista de las circunstancias expuestas, existía un cambio de la sede de dirección efectiva al Reino Unido. El centro directivo se limita a exponer las consecuencias derivadas del cambio de residencia al extranjero, sin ofrecer indicación alguna acerca de la existencia o no de dicho traslado.

[30] Desde esta perspectiva no consideramos necesario que la norma establezca la prelación de un punto de conexión sobre los demás, como defienden VIANA BARRAL y MONTOYA ESTEBAN, «La residencia de las personas jurídicas…», *op. cit.*, p. 155. Por su propia dinámica, la Administración normalmente acudirá en primer término a los criterios formales y en caso de que la residencia no pueda determinarse por esta vía recurrirá a la sede de dirección efectiva.

[31] No obstante, en ocasiones interesa al contribuyente acreditar que la sede de dirección efectiva se encuentra en territorio español, lo que genera situaciones de conflicto [SAN de 21 de abril de 2005 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), JUR 2005\208202 y la SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 27 de febrero de 2014, JUR 2014\69575].

[32] El pronunciamiento se refiere a una sociedad constituida conforme a las leyes portuguesas cuyo domicilio social se encuentra en Madeira, en un despacho de abogados que ofrece servicios para la domiciliación de sociedades. Las circunstancias que expone el interesado son las siguientes: a) la empresa tiene como única actividad la gestión de un patrimonio mobiliario, sin que para ello cuente con ninguna organización de medios materiales o humanos; no dispone de establecimiento permanente en otro país; b) los administradores son tres personas físicas de nacionalidad portuguesa pertenecientes a un despacho de abogados de Lisboa, que se encargan exclusivamente de la cumplimentación de las obligaciones formales exigidas por la normativa portuguesa; c) los accionistas son dos cónyuges residentes en España que tributan por IRPF; d) el marido es quien lleva a cabo todas las decisiones y actos dispositivos y de gestión de la sociedad.

domicilio social se encuentra fuera de España, será residente en territorio español solamente cuando en él se tomen las decisiones de la empresa que permiten su normal desarrollo, dado que ello supondría que en dicho territorio tuviera su sede de dirección efectiva…» (JT 2004\1331).

En segundo lugar, cuando una sociedad extranjera se declara sujeta al IS porque su sede de dirección efectiva se halla en territorio español, no cabe esperar que la Administración española cuestione el criterio de sujeción, a menos que de él se derive un tratamiento fiscal favorable[33]. Un buen ejemplo de esto se encuentra en la Resolución de la DGT núm. 43/01, de 6 de junio de 2001, donde una sociedad constituida en el Reino Unido —donde también se encontraba su domicilio social— afirmaba haber trasladado su sede de dirección efectiva a territorio español. La Administración no cuestiona la concurrencia del punto de conexión ni ofrece referencia alguna que permita concretar cuándo la sede de dirección efectiva se encuentra situada en territorio español, sino que se limita a exponer las consecuencias fiscales derivadas de la condición de residente[34]. En cualquier caso, como decimos, declararse sujeto al IS puede cobrar sentido para el contribuyente a efectos de beneficiarse de algún aspecto concreto o régimen especial del impuesto, de eludir un tratamiento más gravoso dentro del sistema tributario español —p. ej., el IRNR— o, incluso, de evitar la sujeción de la renta mundial en otro Estado.

La sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 27 de febrero de 2014, resulta ilustrativa de las circunstancias relevantes para la determinación del lugar en el que se encuentra la sede de dirección efectiva, sobre todo, a efectos de comprobar cómo en ocasiones interesa al contribuyente acreditar que su sede de dirección se encuentra en territorio español a efectos de evitar la aplicación de regímenes menos favorables (JUR 2014\69575).

El litigio se planteó al hilo de una solicitud de devolución de las retenciones del IRNR soportadas por unos dividendos de fuente española. Para justificar la sujeción al IS, donde las rentas eran objeto de un tratamiento más favorable, la recurrente sostuvo que la sede de dirección efectiva se encontraba en España, habida cuenta de que el presidente del Consejo de Administración tenía su residencia habitual en territorio español[35]. Dejando a un lado el hecho de que la sociedad había sido constituida conforme a las leyes de Liechtenstein, donde también tenía su domicilio social, existía una serie de circunstancias que jugaban en contra de su pretensión: no constaba dada de alta en el IAE, no poseía oficinas ni empleados en España, ni había declarado en

[33] Aunque, como ya hemos señalado en la nota 25, existen excepciones.

[34] Según la descripción de los hechos, el Consejo de Administración está compuesto, en su mayoría, por personas residentes en España y celebra sus reuniones en territorio español, donde cuenta con oficinas, empleados cualificados y demás medios materiales y técnicos. Por el contrario, la sociedad no cuenta con presencia activa en el Reino Unido.

[35] Para ser más precisos, el sujeto tenía doble residencia ya que el TS había declarado mediante sentencia de 4 de julio de 2006 (RJ 2006\7069) que su núcleo principal de intereses económicos se encontraba en España y, por ende, era residente a efectos del IRPF y del IP.

ISBN: 978-84-7777-502-7

España operaciones con terceros. De la información fiscal que constaba era una entidad no residente sin establecimiento permanente y, además, poseía una cuenta corriente de no residente en una caja de ahorros española. Según los estatutos sociales, el órgano supremo que decidía y gestionaba la marcha de la entidad era el Consejo de Administración —y no su presidente—, integrado por tres personas, dos de las cuales eran no residentes, y cuyo lugar de reunión se encontraba en Liechtenstein.

A la vista de las circunstancias anteriores, la Audiencia Nacional llegó a la conclusión de que, «conforme al contenido de los Estatutos de la entidad, de la localización de su domicilio social y su constitución así como de las demás razones que se han expuesto, cabe deducir que la recurrente, que no está domiciliada en España, ni se ha constituido de acuerdo con la legislación española, ni tiene actividad en España»[36]. No concurre, por tanto, ninguno de los criterios de sujeción al IS, sin que la condición de residente del presidente del Consejo de Administración —quien, en realidad, tenía doble residencia— implique necesariamente que la sede de dirección efectiva de la entidad se encuentre en España.

En la misma línea se sitúa la STSJ de Islas Canarias, Santa Cruz de Tenerife (Sala de lo Contencioso-Administrativa, Sección 1ª), núm. 133/2013, de 15 de marzo (JT\2013\639). La cuestión se planteó en relación con una sociedad constituida en Gibraltar, donde figuraba inscrita y tenía su domicilio social, que era titular de un bien inmueble situado en Canarias cuya explotación se encontraba cedida a otra sociedad. La Administración le reclamó el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes, frente a lo que la empresa alegó que su sede de dirección efectiva se encontraba en territorio español. El TSJ rechazó la pretensión del recurrente en la medida en que su única actividad era la tenencia de un inmueble en territorio español cuya explotación estaba cedida a un tercero. Para el órgano jurisdiccional, carece de relevancia que la empresa hubiese presentado las declaraciones del IS correspondientes a los ejercicios afectados, así como el hecho de que el apoderado de la empresa fuese residente en España.

Por último, cabe señalar que la sede de dirección efectiva juega un papel destacado en los Convenios de Doble Imposición (CDI), no como punto de conexión sino como criterio que permite resolver los conflictos de doble residencia. En este sentido, según el artículo 4.3 MCOCDE, «cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 (remisión a las legislaciones internas de los Estados contratantes para la determina-

---

[36] La SAN de 21 de abril de 2005 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), JUR 2005\208202, rechaza que una empresa tenga su sede de dirección efectiva en territorio español por razón de los «poderes otorgados a favor de residentes en España para que dichos apoderados gestionen —con gran amplitud de facultades— la sociedad, circunstancia lógica si se tiene en cuenta que la casi totalidad de su activo está situado en España». Conviene tener presente, sin embargo, que el marco normativo al que se refiere este pronunciamiento es muy diferente del actual. En efecto, el artículo 16 del RD 2631/1982, de 15 de octubre, RIS, entendía por sede de dirección efectiva «el lugar en el que está centralizada la gestión y dirección de los negocios». Por su parte, el artículo 22 RIS definía «dirección de negocios» en unos términos que no permitían albergar la situación que alegaba el contribuyente.

ción de la condición de residente), una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva». A pesar de que los CDI no definen el concepto de sede de dirección efectiva, los comentarios al MCOCDE sí ofrecen algunas pautas que permitan determinar el país en el que se encuentra la sede de dirección efectiva. Así, según el párrafo 24 de los comentarios al artículo 4, es «el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad. Para determinar la sede de dirección efectiva deben considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes». A estos efectos han de tenerse en cuenta diversos factores, «tales como dónde se celebran habitualmente las reuniones de su consejo de administración u órgano similar, desde donde realizan habitualmente sus funciones el consejero delegado y los altos ejecutivos, desde donde se realiza la alta gestión cotidiana, donde está situada su oficina central, qué legislación nacional rige su situación jurídica, donde están archivados sus documentos contables y si la determinación de que la persona jurídica es residente de uno de los Estados contratantes pero no del otro, a los efectos del Convenio, pudiera implicar el riesgo de una utilización indebida de sus disposiciones, etc.». No cabe ignorar que, con los avances tecnológicos y de la sociedad de la información, es posible que algunas de las funciones referidas no se desarrollen en un lugar determinado —piénsese, por ejemplo, en una contabilidad en la nube llevada desde distintos lugares o en el ya clásico ejemplo de las reuniones del consejo de administración celebradas por videoconferencia—, complicando la determinación del lugar donde se encuentra la sede de dirección efectiva. Tratándose de un concepto jurídico indeterminado: i) no cabe confiar la decisión a un solo criterio sino que es preciso tener en cuenta el conjunto de circunstancias que concurren en cada caso; y ii) su indefinición permite que nuevos criterios puedan irse incorporando, sin perjuicio de que sería deseable que los Comentarios al MCOCDE se fueran haciendo eco de ellos a efectos de proporcionar una guía a los Estados miembros. En último término, aunque no resulte estrictamente necesaria, hubiera sido deseable una referencia al procedimiento amistoso del artículo 25 MCOCDE como forma de resolver este tipo de conflictos, como sí se prevé en caso de doble residencia de las personas físicas.

## B. Atribución de residencia por localización de los activos o de la actividad principal en territorio español

### 1. Cláusula anti-paraíso

Una entidad que no ha sido constituida conforme a derecho español y que no tiene su domicilio social ni su sede de dirección efectiva dentro de nuestras fronteras, aún puede ser considerada residente a efectos de sujeción al IS. Según el último párrafo del artículo 8.1 LIS, la Administración puede presumir que una entidad radicada en un país o territorio de nula tributación o en un paraíso fiscal tiene su residencia en territo-

ISBN: 978-84-7777-502-7

rio español cuando concurre alguna de las siguientes circunstancias: i) que los activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplen o ejercitan en territorio español; o ii) que la actividad principal se desarrolle en territorio español. Basta con que se produzca una de ellas para que la entidad sea residente a efectos del IS.

La norma fue introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Según la Exposición de Motivos, a través de esta disposición «se formula una presunción de residencia de entidades teóricamente domiciliadas en territorios de nula tributación o paraísos fiscales cuando la mayor parte de sus activos se encuentren en territorio español»[37]. En realidad, pese a las apariencias y a las propias palabras de la E. de M., no estamos ante una verdadera presunción sino ante un nuevo criterio material de sujeción al IS —en realidad, dos criterios— aplicables a las entidades que radican en paraísos fiscales o en territorios de nula tributación[38]. Basta con que la mayor parte de los activos de una sociedad domiciliada en estas jurisdicciones, poseídos directamente o a través de sociedades interpuestas, residentes o no, estén situados en territorio español o que la actividad principal se ejerza en España para que la entidad adquiera la condición de residente, sin que la Administración tenga que acreditar que la sede de dirección efectiva se encuentra situada en territorio español.

La solución presenta ciertas similitudes con el criterio de sujeción al IRPF basado en el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos [artículo 9.1 b) LIRPF][39]. Tal y como se desprende de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia dictada hasta la fecha, en ambos casos la residencia se atribuye a partir de la

---

[37] En esta línea se expresan también las RR DGT V1704-08, de 18 de septiembre, y V0026-09, de 12 de enero, que coinciden en señalar que este apartado «(…) establece una presunción de residencia fiscal en España como medida antielusión, de manera que una entidad que no cumple los requisitos o condiciones establecidos por dicho artículo para ser residente fiscal en territorio español, sin embargo, pueda tener tal consideración por parte de la Administración tributaria (…)».

[38] Para GARCÍA NOVOA, «El Proyecto de Ley…», *op. cit.*, p. 18, estamos ante «una redefinición legal del concepto de residencia sobre la base de un ensanchamiento de la idea de «residencia efectiva»». Asimismo, SIOTA ÁLVAREZ, M.: «La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, n.º 149, 2013, pp. 199 a 236.

[39] Según la Exposición de Motivos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, este criterio fue introducido en un «intento de regular una noción de «residencia habitual» que permita atraer hacia tal forma de tributación que, con la formulación que se deroga, escapan al ámbito del Impuesto a pesar de ser auténticos residentes». La anterior Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, establecía como único criterio de residencia habitual la permanencia en territorio español durante más de 183 días en el año natural. Sobre este criterio de sujeción al IRPF, últimamente, DE JUAN PEÑALOSA, «Estudio introductorio», *op. cit.*, p. 24; GARCÍA CARRETERO, B.: «La residencia de las personas físicas en la legislación interna», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), *Residencia Fiscal y otros aspectos Conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 59 ss., y LANASPA SANJUÁN, S.: «Residencia habitual y puntos de conexión: la necesaria integración del concepto «centro de intereses económicos» del artículo 9.1.b) de la Ley del IRPF a través del elemento subjetivo del domicilio», en SIMÓN ACOSTA, E. (Dir.), *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, pp. 392 ss.

existencia de bienes, derechos, fuentes de renta o actividades en territorio español, lo que permite evitar las dificultades que comporta la acreditación de la condición de residente a través de otros criterios materiales —la permanencia física durante 183 días en el caso del IRPF o la sede de dirección efectiva en el IS—. En condiciones normales, dichas situaciones deberían conducir a la sujeción al IRNR de las rentas obtenidas en territorio español, sin embargo, sobre la base de la realidad económica apuntada, la norma establece sendos conceptos jurídicos indeterminados a modo de cláusulas de cierre del régimen de sujeción personal que permiten atraer determinados supuestos al ámbito del IRPF y del IS.

Para que se produzca la sujeción al IS no basta con que exista cualquier bien, derecho o actividad en territorio español sino que es necesario, como ha señalado la Dirección General de Tributos, que exista «una conexión significativa con este territorio en base a sus activos o a su actividad» (RR DGT V1704-08, de 18 de septiembre, y V0026-09, de 12 de enero). No es preciso que la Administración conozca toda la actividad empresarial ni la composición del activo total pero sí, a nuestro juicio, que acredite que tienen una entidad suficiente como para entender de una manera razonable que una sociedad domiciliada en el paraíso fiscal se encuentra integrada personalmente en la vida económica española, a expensas de que el contribuyente acredite otra cosa. Por otra parte, teniendo en cuenta el carácter antielusorio que tiene la cláusula, si las rentas obtenidas se encuentran sometidas a una imposición similar en España —p.ej., si la actividad económica se realiza a través de un establecimiento permanente situado en territorio español— o menos favorable, no parece justificado que la Administración atribuya la condición de residente, a menos que existan indicios en otro sentido[40].

Al atribuir la condición de residente al titular de los bienes, derechos y actividades situados en territorio español, el sujeto se ve obligado a justificar que la mayor parte de sus activos o sus actividades principales se encuentran en el extranjero. Se encuentra ante la necesidad de desplegar una actividad probatoria que le permita evitar la sujeción de su renta mundial al IS con lo que, de alguna manera, la dinámica del criterio de sujeción se aproxima a la de una presunción *iuris tantum*. Desde esta perspectiva resultan inquietantes las deficiencias que la doctrina ha puesto de relieve en relación con la cláusula antiparaíso[41].

---

[40] La propia DGT abre esta posibilidad en las RR DGT V1704-08, de 18 de septiembre, y V0026-09, de 12 de enero, «(…) en definitiva, como tal medida (antielusoria), uno de los aspectos que deberá valorarse es si la entidad radicada en un paraíso fiscal elude tributación en comparación con la que resultaría de ser residente en territorio español».

[41] GARCÍA CARRETERO, B.: «La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2008, pp. 13 a 33; MARTOS, J.J.: «Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe efectivo intercambio de información», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 290, 2007, p. 93; SIOTA ÁLVAREZ, «La residencia fiscal…», *op. cit.*, p. 224.

ISBN: 978-84-7777-502-7

El problema principal se encuentra ligado a la falta de definición de qué se entiende por «actividad principal» —atendiendo al objeto social… según el volumen de negocio…— y por «activos principales» —los relacionados con la actividad principal… los de mayor valor…—. El contribuyente se enfrenta al problema de acreditar una realidad sin disponer de referencias suficientes acerca de los criterios jurídicamente relevantes. Dicha indefinición obedece al deseo de preservar la máxima eficacia de la cláusula anti-paraíso, también desde un punto de vista disuasorio; no obstante, genera un problema de falta de seguridad jurídica. De esta manera, frente a opacidad y frente a situaciones de competencia fiscal gravemente lesivas desde el punto de vista de la localización de las empresas, la norma opone una grave falta de definición del régimen de sujeción.

Al hilo de esta problemática, es de agradecer que la Dirección General de Tributos se haya pronunciado acerca de la aplicación de esta cláusula a las sociedades *holding* puras constituidas en España (ETVE) cuyo activo está constituido por participaciones en el capital de sociedades residentes en el extranjero. Según las resoluciones V1704-08, de 18 de septiembre, y V0026-09, de 12 de enero:

> «Cuando la entidad residente en territorio español no desarrolla actividad económica como en el caso consultado, la presunción establecida en el TRLIS (…) exige analizar no sólo bienes o derechos poseídos de manera directa sino también indirecta, es decir, a través de entidades participadas o interpuestas que posean bienes o derechos ubicados en territorio español. Precisamente este análisis aplicado al caso consultado determinaría una situación contraria a la pretendida por la norma, ya que la sociedad consultante no tiene sus activos principales, directa o indirectamente situados en territorio español, sino situados en el extranjero a través de las participaciones que constituyen su activo. Por lo que no procederá la aplicación de la presunción establecida en el artículo 8 del TRLIS al caso concreto planteado en el escrito de consulta»[42].

[42] La consulta que dio lugar a la Res. DGT V1704-08, de 18 de septiembre, se pronuncia acerca de la atribución de residencia a entidades residentes en paraísos fiscales que participan en un grupo de empresas sudamericano a través de una Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE). Más concretamente, el principal activo de la ETVE estaba constituido por las participaciones en la práctica totalidad de las participaciones de un grupo de empresas operativas cuya actividad principal es la prestación en Sudamérica de servicios a compañías petrolíferas y de producción de gas natural. El negocio se concentra en Argentina, Venezuela y Colombia y el grupo no posee activos, filiales ni sucursales en España ni realiza actividades empresariales en territorio español. La ETVE cuenta en España de medios financieros necesarios para llevar a cabo los pagos derivados de su actividad (facturas a proveedores, aranceles notariales y registrales, impuestos, etc.). Asimismo, dispone de cuentas corrientes en el extranjero para canalizar los potenciales distribuidos a su socio procedentes del grupo sudamericano. El pasivo de la ETVE está constituido por fondos propios y las deudas pendientes de pago de la sociedad (proveedores de servicios, otros acreedores, etc.), mientras que la financiación necesaria para la compra del grupo se captará a través del apalancamiento de la sociedad holandesa.

Retomando la idea que antes apuntábamos, cabe trasladar a este ámbito algunas de las críticas que se han vertido contra el criterio del núcleo de intereses económicos que rige en el IRPF[43]. Ante todo, es un criterio inestable, que puede variar en función de la composición y valoración del patrimonio del sujeto en un momento determinado y que, añadimos nosotros, puede generar situaciones de desinversión en España. A diferencia de lo que ocurre en el IRPF, sin embargo, es una cláusula que sólo se aplica a las entidades que radican en paraísos fiscales o en territorios o países de nula tributación[44].

Dentro del ordenamiento español no existe una definición legal de paraíso fiscal pero sí una relación de países y territorios que merecen esta consideración («lista negra»). Por otra parte, la creación de los países o territorios de nula tributación —en este caso a través, sí, de un concepto normativo— con la Ley 36/2006, de 28 de noviembre, amplió el panorama de las categorías susceptibles de ser utilizadas por el legislador a la hora de establecer medidas o regímenes fiscales dirigidos a combatir la acción lesiva de determinadas jurisdicciones[45]. Como pone de relieve la Exposición de Motivos de esta norma, la propia presunción de residencia fiscal del IS responde a dicho planteamiento.

La lista de paraísos fiscales —cuarenta y ocho jurisdicciones— aprobada por el RD 1080/1991, de 5 de julio, inicialmente tenía un carácter cerrado. No obstante, el régimen se abrió con el RD 116/2003, de 31 de enero, a través de la incorporación de un mecanismo de exclusión automática basado en la existencia de un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un CDI con cláusula de intercambio de información entre dicho territorio y España[46]. Fruto de este mecanismo, un buen número de jurisdic-

---

La consulta que motiva la Res. DGT V0026-09, de 12 de enero, se refiere a una sociedad constituida en Bermuda que desarrolla su actividad en varios países de Sudamérica (Argentina, Brasil, Bolivia y Uruguay), a través de una serie de filiales constituidas en estos países. La participación en las filiales operativas se realiza a través de una ETVE cuyo activo principal está constituido por las participaciones en las filiales y que no obtiene renta de fuente española.

[43] DE JUAN PEÑALOSA, «Estudio introductorio», *op. cit.*, p. 24.

[44] La asimilación de tratamiento entre los paraísos fiscales y los países y territorios de nula tributación también se encuentra en la reducción en la base imponible de las rentas procedentes de determinados intangibles [art. 23.1 c) LIS], excluida cuando el cesionario reside en alguno de estos países y territorios, así a efectos del régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91.13 LIRPF y art. 100.14 LIS).

[45] Según la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, «se proporciona al legislador la flexibilidad que requiere una realidad tan cambiante como es la fiscalidad internacional; en tal sentido se permite que la norma interna de cada tributo se remita en el futuro a uno o varios de los conceptos definidos para combatir así, de manera más eficaz y eficiente, las operaciones que se realizan con los países o territorios elegidos por el contribuyente por su nula tributación o por sus limitaciones a la hora de intercambiar información».

[46] La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, además de elevar a rango legal el régimen del mecanismo de salida de la lista, introdujo una serie de modificaciones relevantes: i) un país o territorio deja de tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento, no de la entrada en vigor como se establecía originalmente, sino de la aplicación del acuerdo y convenio; correlativamente, vuelve a adquirir la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que estas disposiciones dejan de aplicarse; y ii) para que los acuerdos de intercambio de información comporten la salida de la lista es preciso que se establezca expresamente que el país o territorio deja de tener la consideración de paraíso fiscal. Menor relevancia tiene la alteración del orden de referencia a los acuerdos de intercambio de información tributaria y a los CDI con cláusula de intercambio de información. Por lo demás, la disposición transito-

ISBN: 978-84-7777-502-7

ciones dejaron de tener la consideración de paraíso fiscal, como ha puesto de relieve el Informe de la Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 2014[47].

Últimamente, la disposición adicional segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha suprimido la posibilidad de que la lista pueda continuar actualizándose por esta vía. A partir de 1 de enero de 2015, sólo cabe una actualización expresa por parte del Gobierno, a cuyos efectos la nueva disposición adicional primera de la Ley 36/2006 establece una serie de criterios normativos que el Ejecutivo deberá seguir para la elaboración de la lista[48]. Mientras tanto, tal y como reconoce el referido informe de la DGT, el RD 1080/1991 continúa vigente, con las exclusiones producidas por el mecanismo de salida, como es evidente, siempre y cuando los respectivos acuerdos y CDI continúen aplicándose.

El concepto de países o territorios de nula tributación fue introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre —actual apartado 3 de su disposición adicional primera, tras las modificaciones introducidas por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre—. Existe nula tributación cuando en el país o territorio no se aplica un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, según corresponda[49]. Mientras la condición de paraíso fiscal depende fundamentalmente de la opacidad o falta de información fiscal, sobre todo en la medida en que afecta a la imposición sobre los residentes en territorio español, la consideración como país de nula tributación obedece a la inexistencia en dicha jurisdicción de unos impuestos

---

ria segunda de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, ratificaba la vigencia del RD 1080/1991 al establecer que «en tanto no se determinen reglamentariamente los países o territorios que tienen la consideración de paraíso fiscal, tendrán dicha consideración los países o territorios previstos en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (…)». En la doctrina, sobre este aspecto, véase GARCÍA CARRETERO, «La presunción de residencia fiscal…», *op. cit.*, pp. 13 a 33 y SIOTA ÁLVAREZ, «La residencia fiscal…», *op. cit.*, pp. 213 ss.

[47] Es el caso del Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas (actuales Curaçao y San Martín), Aruba, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong-Kong, Las Bahamas, Barbados, Jamaica, República de Malta, República de Trinidad y Tobago, Gran Ducado de Luxemburgo, República de Panamá, República de San Marino y República de Singapur.

[48] Como novedad, para la exclusión de la consideración como paraíso fiscal se añade la aplicación del Convenio de Asistencia Administrativa en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa, enmendado por el Protocolo 2010. Asimismo, puede determinar la inclusión en la lista la inexistencia de un efectivo intercambio de información tributaria en los términos que establece la norma, mientras que pueden determinar la inclusión o la exclusión los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. Sobre estos aspectos, últimamente, SÁNCHEZ HUETE, M.A.: «La nueva definición de paraísos fiscales ¿el fin de los listados reglamentarios?», *Quincena Fiscal*, n.º 13, 2015, pp. 85 a 108.

[49] Según apunta la propia disposición adicional primera de la Ley 36/2006, tienen la consideración de impuesto análogo o idéntico «los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen».

sobre la renta que puedan resultar equiparables a los que se aplican en España. A los efectos que aquí interesan, si el país o territorio donde la sociedad está domiciliada no grava la renta a través de un impuesto análogo al IS, España se convierte en el Estado de residencia de la entidad, en virtud de los vínculos económicos que mantiene con el territorio español. De esta manera, la norma trata de combatir la localización artificial de empresas en determinadas jurisdicciones por razones puramente fiscales, lo que apunta la existencia, no tanto de una situación de opacidad informativa, como de competencia fiscal lesiva[50].

La norma considera que se aplica un impuesto idéntico o análogo y, por tanto, que no existe nula tributación cuando el país o territorio tiene suscrito con España un CDI que resulte de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo. De donde resulta que si España concluye un CDI con cláusula de intercambio de información tributaria con un país o territorio, queda excluido, en principio, de su consideración como paraíso fiscal y como país o territorio de nula tributación —y, por ende, del ámbito de aplicación de la cláusula de atribución de residencia—, con independencia de que realmente existan o no impuestos sobre la renta. En cambio, si se firma un acuerdo de intercambio de información tributaria, la situación dependerá de las circunstancias: es posible que continúe siendo considerado paraíso fiscal, que pase a adquirir la condición de país o territorio de nula tributación o, quizás, que quede excluido de ambas categorías, según los casos.

### 2. Exclusión

Cabe la posibilidad de que la domiciliación de la entidad en un paraíso fiscal o en un país o territorio de nula tributación obedezca a razones distintas de la evasión o el ahorro fiscal. Desde esta perspectiva merece una valoración positiva el hecho de que el artículo 8.1 LIS haya establecido un cauce —a diferencia de lo que ocurre con la norma anti-paraíso del artículo 8.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF[51]— que permite evitar la sujeción de la renta mundial al IS cuando la entidad acredita que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos. De la redacción del precepto no queda claro si basta con acreditar uno solo de los términos o si es preciso justificar ambos aspectos[52].

---

[50] En el caso de que un tercer país utilice una cláusula similar a la española, la entidad normalmente se verá abocada a un conflicto de doble residencia por aplicación de las cláusulas anti-paraíso.

[51] Según se desprende del artículo 8.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, en ningún caso pierden la condición de residentes del IRPF las personas físicas de nacionalidad española que acreditan su nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal, en el período impositivo del cambio de residencia y en los cuatro siguientes.

[52] Para CHECA GONZÁLEZ, C.: *La Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, Ley 36/2006, de 29 de noviembre*, Thomson Aranzadi, 2007, p. 81, basta con acreditar uno de los dos aspectos que establece la norma.

ISBN: 978-84-7777-502-7

A nuestro juicio, cabría defender inicialmente que estamos ante criterios alternativos, de manera que la norma vendría a excluir la atribución de residencia, primero, a las entidades que acreditan tener su dirección y efectiva gestión en un paraíso fiscal, un concepto jurídico indeterminado próximo al habitual criterio material de atribución de residencia, y, segundo, a las entidades que, aun no habiendo acreditado la circunstancia anterior, han sido constituidas no por razones de ahorro fiscal sino para desempeñar una actividad económica sustantiva. No obstante, a la vista de la utilización que se hace dentro de la LIS de cláusulas similares, finalmente nos inclinamos por considerar que se trata de circunstancias acumulativas, en línea con la doctrina mayoritaria[53]. Así, el artículo 21.7 LIS excluye de la exención a los dividendos y plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, «(…) excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas». De igual manera, el artículo 23.1 c) LIS excluye de la reducción aplicable a las rentas procedentes de la cesión de intangibles cuando el cesionario reside en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal «…salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas». En último término, en sentido similar, el artículo 22.7 LIS, relativo a la exención aplicable a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente situado en el extranjero, excluye a los situados en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, «excepto que se trate de un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas». En todos estos supuestos no basta con acreditar que la constitución y operativa de la entidad obedece a razones empresariales sino que, además, es preciso justificar su lugar de residencia o establecimiento. En este sentido, no hay razones para entender que la cláusula que permite evitar la atribución de la residencia en territorio español tiene un carácter más benigno.

La solución se basa en una serie de conceptos jurídicos indeterminados —«dirección y efectiva gestión», «motivos económicos válidos», «razones empresariales sustantivas distintas de la gestión»—, cuya concurrencia sólo puede apreciarse caso por caso, a la vista de las circunstancias que acredite el sujeto. Llama la atención, en este sentido, que la norma no utilice el concepto «sede de dirección efectiva» y, en su lugar, recurra a la expresión «dirección y efectiva gestión», claramente emparentada, igualmente indeterminada, pero intencionadamente distinta —si tenemos en cuenta lo arraigado, a pesar de su inconcreción, que se encuentra el concepto «sede de dirección efectiva»—. Con ello entendemos que la norma trata de evitar una identifica-

[53] GARCÍA CARRETERO, «La presunción de residencia fiscal…», *op. cit.*, p. 30; MARTOS, «Paraísos fiscales…», *op. cit.*, p. 94; SIOTA ÁLVAREZ, «La residencia fiscal…», *op. cit.*, p. 227 y VIANA BARRAL y MONTOYA ESTEBAN, «La residencia de las personas jurídicas…», *op. cit.*, p. 154.

ción automática entre ambos términos que pueda reducir la eficacia de la cláusula anti-paraíso. Dicho en otras palabras, el hecho de que la sede de dirección efectiva se encuentre situada en un paraíso fiscal o en un territorio de nula tributación, con toda la indefinición que comporta, no es suficiente para excluir la atribución de la residencia en España[54]. En cualquier caso, es precisa la existencia de una infraestructura y una organización de medios que no tenga carácter ficticio ni artificial.

Por otra parte, la entidad ha de acreditar que su constitución y operativa en el paraíso fiscal o en el territorio de nula tributación responde a motivos económicos válidos y razones empresariales distintas de la gestión de valores u otros activos. La finalidad del inciso final del artículo 8.1 a) LIS es evitar la atribución de la residencia en territorio español a entidades domiciliadas en un paraíso fiscal cuya razón de ser obedece a la realización de una actividad empresarial sustantiva, contando para ello con una infraestructura de medios y una organización adecuada.

La cláusula de los motivos económicos válidos es sobradamente conocida dentro del sistema tributario español y, particularmente, en el ámbito del régimen especial del IS que se aplica a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y otras operaciones societarias, actualmente recogido en el Capítulo VII del Título VII LIS[55]. En la actualidad básicamente se entiende que el sujeto está obligado a acreditar la existencia de razones económicas distintas del ahorro fiscal para poderse acoger al régimen de diferimiento. Desde esta perspectiva, un sector de la doctrina considera que los criterios establecidos por la DGT a través de las contestaciones a consultas relacionadas con el régimen de reestructuraciones deberían resultar aplicables en el ámbito de la cláusula anti-paraíso[56]. A nuestro juicio, sin embargo, es posible que en buena parte de las ocasiones estas referencias no sirvan para justificar las razones por las que la entidad se encuentra domiciliada en un paraíso fiscal. Así, por citar uno de los últimos pronunciamientos, la Res. DGT V289-15, de 7 de septiembre, admite la existencia de motivo económico válido en una operación de fusión por absorción que se realiza:

> «(…) con la finalidad de integrar y aglutinar en una única sociedad los activos e inversiones poseídos por el grupo familiar; simplificar y racionalizar la estructura societaria de las inversiones del grupo familiar, consiguiendo

---

[54] Para MARTOS, «Paraísos fiscales…», *op. cit.*, p. 94, no basta con acreditar que los consejos de administración o la junta de accionistas se reúnen regularmente en dichos territorios, sino que además es preciso acreditar la efectiva gestión desde la referida jurisdicción.

[55] Según el artículo 89.2 LIS, «no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal». En relación con la cláusula de los motivos económicos válidos, véase el detenido trabajo de DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios*, Aranzadi, 2007, pp. 117 ss.

[56] VIANA BARRAL y MONTOYA ESTEBAN, «La residencia de las personas jurídicas…», *op. cit.*, p. 155. Asimismo, GARCÍA CARRETERO, «La presunción de residencia fiscal…», *op. cit.*, p. 30.

ISBN: 978-84-7777-502-7

> una disminución de los costes operativos, reducción de las cargas administrativas, mercantiles y fiscales; facilitar la dirección centralizada de las inversiones y de las funciones comunes del patrimonio del grupo familiar; y, por último, eliminar la relación acreedor-deudor que existe entre las sociedades que van a fusionarse. Los motivos señalados se consideran económicamente válidos a los efectos de lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS».

Además del motivo económico válido, es preciso que la constitución y operativa de la entidad responda a razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos. Corresponde, por tanto, determinar cuándo estamos ante una verdadera actividad empresarial y cuándo ante una actividad de gestión de cartera u otros activos, lo que tradicionalmente ha constituido una dificultad[57]. A diferencia de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, el artículo 8.1 b) de la Ley 27/2014 ha suprimido el término «simple» a la hora de referirse a la gestión de valores y activos. No obstante, a nuestro juicio, la distinta redacción carece de relevancia a efectos de la aplicación de la norma.

La Ley 27/2014 ha introducido el concepto de actividad económica dentro del ámbito del IS. Básicamente se trata de la misma definición que ya existía en impuestos como el IRPF o el IVA, de donde se desprende la necesaria existencia de medios materiales y/o recursos humanos y, en último término, la asunción del riesgo de la actividad por el sujeto que ordena los factores de producción. Desde esta perspectiva, existe gestión cuando la entidad domiciliada en el paraíso fiscal carece de medios materiales y humanos para la explotación de los activos (*shell companies*). Más allá de estos casos no resulta fácil deslindar ambos conceptos.

A nuestro juicio, resulta útil recurrir al concepto de «entidad patrimonial», introducido por el artículo 5 de la Ley 27/2014, que, según la Exposición de Motivos, «(…) toma como punto de partida a las sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario (…)»[58]. De acuerdo con el artículo 5.2 LIS, una entidad es patrimonial «y, por tanto, no realiza una actividad económica», cuando más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica. De donde se desprende que sociedades de cartera, fondos de inversión y similares, con más del 50 por ciento de su activo en valores, automáticamente tienen la condición de entidades patrimoniales, aunque su patrimonio sea objeto de una gestión especializada y profesionalizada, por parte de la propia entidad o de un tercero. La única precisión relevante en este punto se refiere a la exclusión

[57] La necesidad de deslindar ambas esferas es una cuestión problemática, como ya puso de relieve la doctrina, sobre todo en relación con los activos inmobiliarios. Así, para GARCÍA NOVOA, «El Proyecto de Ley…», *op. cit.*, p. 5, no es fácil distinguir cuándo un bien inmueble es objeto de explotación empresarial y cuándo es meramente gestionado.

[58] Dentro de la LIS, la finalidad fundamental del concepto de entidad patrimonial es excluir a las sociedades residentes de la aplicación de determinadas normas favorables —exención de las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones, compensación de bases imponibles negativas, tipo de gravamen reducido aplicable a las entidades de nueva creación, entre otras—.

del cómputo del activo de determinados valores, como es el caso de los que incorporan derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas, los poseídos por sociedades de valores como consecuencia de la actividad constitutiva de su objeto y, en fin, los que otorgan, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se poseen durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado.

Más allá de estas precisiones, el concepto de entidad patrimonial que establece el artículo 5.2 LIS no resuelve la cuestión fundamental de cuándo la explotación de los activos es mera gestión y cuándo constituye una actividad empresarial, salvo en el caso del arrendamiento de bienes inmuebles. En este supuesto, sin embargo, el criterio es claro: existe actividad económica cuando para la ordenación de la actividad se utiliza, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. En cualquier caso, el requisito puede cumplirse a través de la gestión profesionalizada de un tercero, trayendo a esta sede la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos en relación con la subcontratación de sociedades especializadas para la gestión de los activos inmobiliarios. Según la Res. DGT V3744-15, de 26 de noviembre[59]:

> «(…) la realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante, para cuya gestión se requeriría al menos una persona contratada, realizando la entidad, por tanto, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS y, sin embargo, ese requisito se ve suplido por la subcontratación de esa gestión a otras sociedades especializadas.
>
> Esta situación es la que se produce en el presente caso, en la medida en que la entidad tiene externalizada su gestión y, en este caso concreto, tal y como se señala en el escrito de consulta, la gestión de la actividad de arrendamiento de inmuebles requiere, dada la dimensión de la actividad a desarrollar por la consultante y el volumen e importancia de sus ingresos, de la disposición de una organización empresarial propia o a través de terceros. Asimismo, la gestión de bienes inmuebles de cierta importancia resulta más eficiente a través de la contratación de profesionales dedicados a la gestión de activos que la contratación de un empleado[60].

[59] En la misma línea, V3379-15, V3380-15, V3381-15, V3383-15 y V3385-15, de 3 de noviembre; V3393-15 y V3394-15, de 4 de noviembre; V3515-15 y V3549-15, de 17 de noviembre; V3706-15, de 25 de noviembre; V3915-15, de 9 de diciembre; V0133-16, de 19 de enero, y, últimamente, V0660-16, de 17 de febrero.

[60] Según las RR DGT V3383-15, de 3 de noviembre, V3393-15, de 4 de noviembre, y V0133-16, de 19 de enero, «(…) lo relevante a estos efectos no es el personal que el gestor tenga en nómina sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplean a la gestión de la entidad consultante».

ISBN: 978-84-7777-502-7

> En conclusión, de los datos señalados en la consulta planteada, parece desprenderse que la entidad consultante realiza una actividad económica, se encuadre en el párrafo primero o segundo del artículo 5.1 de la LIS. En el caso concreto del segundo párrafo referido, se deben entender cumplidos los requisitos señalados en el artículo 5.1 de la LIS a los efectos de determinar que la entidad desarrolla una actividad económica, aun cuando los medios materiales y humanos necesarios para intervenir en el mercado no son propios sino subcontratados a una entidad ajena al grupo mercantil».

A falta de mayores referencias, entendemos que las precisiones anteriores resultan aplicables en el marco de la cláusula anti-paraíso.

Finalmente, no cabe ignorar que, en el caso de que la entidad consiga eludir la condición de residente, aún se encuentra expuesta al régimen del IS en el caso de que la actividad desarrollada en territorio español comporte la existencia de un establecimiento permanente, en relación con las rentas atribuibles[61]. En caso de que no exista establecimiento permanente, la entidad extranjera se encontrará sujeta al referido IRNR por las rentas que generen los bienes, derechos y actividades situados en territorio español, a través del régimen aplicable a las rentas obtenidas sin mediación de EP, siempre que no exista un CDI aplicable que lo impida.

## IV. BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J.M.: «Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A., *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Thomson Civitas, 2006, pp. 63 a 84.

CALVO CARAVACA, A.L. y CARRASCOSA GONZÁLEZ, J. (Dirs.): *Derecho Internacional Privado,* Vol. II, 14.ª ed., Comares, 2014.

COLMENAR VALDÉS, S.: «Capítulo 4. El sujeto pasivo, residencia y domicilio fiscal», en SANFRUTOS GAMBÍN, E. (Dir.), *Impuesto sobre Sociedades, Régimen general,* Tomo I, Thomson Reuters Aranzadi, 2010, pp. 375 a 420.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *La Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, Ley 36/2006, de 29 de noviembre*, Thomson Aranzadi, 2007.

DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: «La residencia y el domicilio en la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 50, 1984, pp. 165 a 172.

— «Estudio Introductorio», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), *Residencia Fiscal y otros aspectos Conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa,* Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 19 a 27.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios*, Aranzadi, 2007.

[61] La diferencia entre la sujeción al IS y al IRNR estriba fundamentalmente en que en este último caso sólo se encuentran sujetas a gravamen las rentas atribuibles al establecimiento permanente situado en territorio español.

FALCÓN Y TELLA, R.: «Los incumplimientos en materia de fiscalidad directa (II): otros problemas pendientes», *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2006.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E.: *Derecho Fiscal Internacional*, 2.ª ed., Marcial Pons, 2013.

GARCÍA CARRETERO, B.: «La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales», *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2008, pp. 13 a 33.

— «La residencia de las personas físicas en la legislación interna», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), *Residencia Fiscal y otros aspectos Conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 29 a 74.

GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: *Derecho de sociedades y conflictos de leyes*, EDERSA, Madrid, 2002.

— «Derecho de Sociedades: problemas de ley aplicable», en FERNÁNDEZ-TRESGUERRES GARCÍA, A. (Coord.), *Instituciones de Derecho Privado, Tomo VI Mercantil, Vol. 1º Derecho de Sociedades Parte General*, Thomson Civitas, 2003.

— «Traslado del domicilio social: Delimitación de los supuestos y régimen aplicable», en RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. *et al.* (Dir.), *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, Tomo II, Aranzadi Thomson Reuters, 2009, pp. 25 a 49.

— *Derecho internacional privado*, Thomson Reuters, 2.ª ed., 2014.

GARCÍA NOVOA, C.: «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)», *Quincena Fiscal*, n.º 9, 2005, pp. 11 a 28.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, E. y FRANCH FLUXÁ, J.: «La transferencia de la residencia fiscal de las sociedades y libre establecimiento. Reflexiones a la luz de la jurisprudencia del TJCE y del Reglamento de la Societas Europaea», *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2005, pp. 35 a 47.

GOTA LOSADA, A.: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades, Tomo III Entidades sujetas y exentas*, Servicio de Estudios Económicos, Banco Exterior de España, Madrid, 1989.

LANASPA SANJUÁN, S.: «Residencia habitual y puntos de conexión: la necesaria integración del concepto «centro de intereses económicos» del artículo 9.1.b) de la Ley del IRPF a través del elemento subjetivo del domicilio», en SIMÓN ACOSTA, E. (Dir.), *Problemas actuales de coordinación tributaria*, Thomson Reuters Aranzadi, 2016, pp. 387 a 394.

LLANSÓ, M. y RAVENTÓS, A.: «El sujeto pasivo (arts. 7, 8 y 9 de la LIS)», en LAORDEN J. y ARQUÉS, J. (Dirs.), *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades, Tomo I Régimen general del impuesto*, Civitas, 1998, pp. 41 a 77.

MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. El régimen general*, Tomo I, Centro de Estudios Financieros, 1996.

MARTOS, J.J.: «Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe efectivo intercambio de información», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 290, 2007, pp. 63 a 106.

OLIVENCIA RUIZ, M. y NÚÑEZ LOZANO, P.: «Capital mínimo, nacionalidad y domicilio de la Sociedad Anónima», en URÍA, R., MENÉNDEZ, A. y OLIVENCIA, M. (Dirs.), *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, Tomo III, Vol. 1º a), Thomson Civitas, 2007, pp. 241-507.

PAZ-ARES, C.: «La sociedad mercantil: atributos y límites de la personalidad jurídica. Las cuentas en participación», en URÍA, R. y MENÉNDEZ, A., *Curso de Derecho Mercantil I*, 2.ª ed., Thomson Civitas, 2006, pp. 567 a 612.

ISBN: 978-84-7777-502-7

RIBES RIBES, A.: «La residencia de las personas jurídicas en el Derecho comparado (con especial referencia al ámbito de la Unión Europea)», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), *Residencia Fiscal y otros aspectos Conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 159 a 200.

SÁNCHEZ CALERO, F.: «La nacionalidad de la sociedad anónima», *Revista de Derecho de Sociedades*, Aranzadi, 1993, n.º 1, pp. 45 a 60.

SÁNCHEZ HUETE, M.A.: «La nueva definición de paraísos fiscales ¿el fin de los listados reglamentarios?», *Quincena Fiscal*, n.º 13, 2015, pp. 85 a 108.

SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J.: «Residencia fiscal y domicilio fiscal: similitudes y diferencias entre ambos conceptos y sus respectivos regímenes jurídicos», *Anuario jurídico y económico escurialense*, n.º 36, 2003, pp. 91 a 114.

SANZ GADEA, E.: *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, Tomo I, 4.ª ed., Centro de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

SIOTA ÁLVAREZ, M.: «La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, n.º 149, 2013, pp. 199 a 236.

VALPUESTA GASTAMINZA, E.: *Comentarios a la Ley de Sociedades de Capital*, Bosch, Barcelona, 2013.

VIANA BARRAL, V. y MONTOYA ESTEBAN, D.: «La residencia de las personas jurídicas en la legislación interna», en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), *Residencia Fiscal y otros aspectos Conflictivos. La Armonización de la Imposición Directa*, Thomson Reuters Aranzadi, 2013, pp. 131 a 157.

ISBN: 978-84-7777-502-7



# El IRPF: Los criterios de determinación de la residencia de las personas físicas en el Estado y en los Territorios Históricos[1]

José Luis Burlada Echeveste

Sumario: I. Introducción. II. Los criterios de sujeción en la imposición sobre la renta de las personas físicas. 1. El criterio de la residencia o de la renta mundial *versus* el criterio de la fuente. 2. La residencia de las personas físicas: la solución de los supuestos de doble residencia de acuerdo con los Convenios de doble imposición. III. La residencia de las personas físicas en la ley estatal del IRPF. IV. Los criterios de determinación de la residencia de las personas físicas en los territorios históricos.

Resumen: Para establecer la residencia, a efectos del IRPF, de las personas físicas en los TTHH, en primer término, hay que determinar la residencia habitual en territorio español por oposición a la residencia en el extranjero. En segundo lugar, hay que definir conforme a los criterios recogidos en el artículo 43 del Concierto Económico si la persona física tiene su residencia habitual en el País Vasco o en territorio común. En tercer lugar, establecida la residencia habitual en el País Vasco, hay que aplicar los criterios de determinación establecidos en las Normas Forales, para concretar en cuál de los 3 Territorios Históricos es residente habitual y qué normativa le va a resultar de aplicación.

## I. INTRODUCCIÓN

La mayoría de los Ordenamientos prevén impuestos que gravan la renta mundial de las personas físicas. Normalmente, el gravamen sobre la renta mundial se vincula al hecho de que la persona física tenga la condición de residente en el Estado correspondiente. La residencia se vincula con hechos, datos o factores de distinto tipo que conectan a un sujeto con un concreto territorio. Generalmente son de carácter material. Estos factores

[1] Este estudio se ha realizado en el marco de los siguientes Proyectos de Investigación: DER 2012-39342-C03-02 («La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco»); el Proyecto del Gobierno Vasco IT604-13 con el título «Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho comunitario»; y el Proyecto «La fiscalidad de la colaboración social», DER 2015-70960-REDT.

ISBN: 978-84-7777-502-7

suelen ser la permanencia continuada durante un determinado tiempo en su territorio, tener una vivienda a su disposición, obtener la mayoría de la renta en el mismo, etc.

Es habitual que los Estados utilicen varios de estos criterios de forma alternativa[2], de manera que basta que concurra uno de ellos para que la persona física afectada tenga la consideración de residente en ese Estado. No obstante, algún Ordenamiento grava a las personas físicas por la renta mundial en atención exclusivamente a vínculos formales (por ejemplo, EEUU[3] sujeta a tributación a sus nacionales por la renta mundial, con independencia de que tengan o no vínculos fácticos con su territorio). La nacionalidad se utiliza también en la legislación española a la hora de determinar quiénes tienen que tributar por el IRPF, pero con un carácter secundario (por ejemplo, el cambio de residencia fiscal a un país o territorio considerado como paraíso fiscal).

La condición de residente habitual en territorio español se atribuye por la legislación española en función de dos circunstancias fácticas, establecidas con carácter alternativo[4], de modo que basta con que se dé una de ellas para entender que el sujeto afectado es residente a efectos del impuesto:

1) Permanencia durante más de 183 días, dentro del año natural, en territorio español.
2) Que radique en España el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

En tercer lugar, como una medida adicional, se establece una presunción legal *(iuris tantum)*. Se considera residente en territorio español, salvo prueba en contrario, a la persona cuyo cónyuge no separado legalmente e hijos menores dependientes tengan la consideración de residentes con arreglo a los dos criterios anteriores[5].

---

[2] Explica CHICO DE LA CÁMARA («La residencia habitual como punto de conexión en nuestro Ordenamiento Jurídico y en el Derecho comparado», en *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala,* CEU-Dykinson SL, 2007, p. 138) que algunos países emplean un único punto de conexión —normalmente la permanencia territorial— para determinar la residencia (sistemas puros), mientras que otros combinan varios puntos de conexión a la vez —permanencia territorial, centro de intereses económicos, centro de intereses familiares—, como sucede en el caso español (sistemas mixtos). Este último modelo suele ser la regla general, pues los Estados tratan de establecer vínculos del sujeto con el territorio lo suficientemente laxos con objeto de considerarlo residente en aquel país y obligarle a tributar por la renta mundial.

[3] No obstante, se reconocen amplias deducciones en favor de quienes, siendo nacionales de Estados Unidos, residen y trabajan en otros países, de los que generalmente serán considerados también residentes, tributando en ellos igualmente por la renta mundial, sin perjuicio de lo establecido en los Convenios. Así, la *foreign earned income exclusion* (exclusión de la renta de fuente extranjera) permite deducir en la base los salarios cobrados en el extranjero, o los rendimientos obtenidos como autónomo, hasta un máximo de en torno a 100.000 dólares (la cantidad se va actualizando cada año), siempre que se cumplan una serie de requisitos.

[4] Entre estos dos criterios no existe prelación alguna en cuanto a su aplicación, no son criterios excluyentes, ni subsidiarios, aunque existen algunas diferencias en cuanto a la carga de la prueba (DE LA HUCHA CELADOR, LÓPEZ LÓPEZ, MARTÍNEZ CABALLERO e IBÁÑEZ GARCÍA: *Practicum Fiscal,* Ed. Lex Nova-Thomson Reuters, 2015, p. 101).

[5] Este criterio, como afirman DE LA HUCHA CELADOR, LÓPEZ LÓPEZ, MARTÍNEZ CABALLERO e IBÁÑEZ GARCÍA (*Practicum Fiscal, op. cit*., p. 101), es de aplicación subsidiaria, pues se aplica en defecto de los dos anteriores.

## II. LOS CRITERIOS DE SUJECIÓN EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS[6]

### 1. El criterio de la residencia o de la renta mundial *versus* el criterio de la fuente

La mayoría de los países distinguen, a la hora de delimitar el ámbito de aplicación de los impuestos sobre la renta, según que el contribuyente *sea residente o no en su territorio.* De esta forma, a) Los residentes se gravan por la renta «mundial», es decir, con independencia del lugar en que se obtenga la renta; b) Los no residentes sólo se gravan por las rentas de fuente interna, es decir, por las rentas que se entienden obtenidas u originadas en el territorio del Estado.

Si se quiere aplicar un impuesto progresivo[7] sobre la renta de las personas físicas, es lógico que el impuesto abarque la totalidad de la renta, con independencia del lugar en que se obtiene cada uno de los componentes de renta, y con independencia de su naturaleza u origen: renta del trabajo (sueldo), renta del capital (alquileres, intereses y dividendos), etc. Por otro lado, la utilización de la residencia como criterio de sujeción al impuesto se justifica también en el hecho de que los residentes son quienes más se benefician de las infraestructuras y de las políticas sociales (educación, sanidad, etc.) del país en que residen y, por tanto, es lógico que contribuyan a su financiación, con independencia de su nacionalidad y del lugar en que obtienen la renta. Frente al criterio de la residencia o de la renta mundial, algunos países (por ejemplo, Bolivia y Costa Rica) sólo someten a gravamen las rentas obtenidas en su territorio, sin tener en cuenta ni la residencia ni la nacionalidad de la persona que obtiene la renta[8]. La posición de los países desarrollados ha sido favorable al criterio de la residencia pues, de esta forma, son ellos los que recaudarán el impuesto correspondiente a las rentas derivadas de inversiones en el extranjero. Este criterio de la residencia es el que fundamentalmente se impone en el Modelo de Convenio OCDE, aunque se han ido incorporando al mismo cada vez mayores concesiones en favor del criterio de la fuente (que tiene más peso en el modelo ONU).

### 2. La residencia de las personas físicas: la solución de los supuestos de doble residencia de acuerdo con los Convenios de doble imposición

Los criterios para determinar la residencia de las personas físicas se fijan por cada Estado, sin que los Convenios de doble imposición establezcan especiales limitaciones.

---

[6] Seguimos, esencialmente, a FALCÓN Y TELLA y PULIDO GUERRA: *Derecho Fiscal Internacional,* Ed. Marcial Pons, 2.ª ed., 2013, pp. 37 y ss.

[7] Sin embargo, como consecuencia de la plena liberalización de la circulación de capitales operada por la Directiva 88/361/CEE, a partir de la última década del siglo XX los impuestos generales o sintéticos sobre la renta han comenzado a dejar fuera de su ámbito de aplicación (o, al menos, fuera de la escala progresiva del gravamen) a las rentas del capital mobiliario (o del ahorro), que cada vez con más frecuencia son objeto de un tipo de gravamen proporcional en lugar de sujetarse a la tarifa progresiva que se aplica sobre el resto de la renta.

[8] No obstante, recordemos que en Estados Unidos la sujeción al impuesto por la renta mundial se basa en la nacionalidad.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Lo único que hacen los Convenios es determinar, en caso de que conforme a la legislación interna de ambos Estados el contribuyente resulte residente en los dos, qué residencia prevalece a efectos del Convenio. De modo que, si conforme a la legislación interna de los Estados firmantes del Convenio la persona de que se trate resulta ser residente sólo de uno de dichos Estados, se considera residente del mismo cualquiera que sea el criterio utilizado por ese Estado para atribuirle la residencia. Los criterios determinantes de la residencia varían mucho de unos países a otros. A veces, se exige la existencia de una vivienda o residencia permanente, o realizar una actividad o determinadas inversiones, pero la mayoría de los Ordenamientos (por ejemplo, en España) se basan en la permanencia en el país durante un período de tiempo significativo. Además, algunos países, entre ellos España, también consideran residentes a quienes tienen en su territorio el centro o núcleo de sus intereses vitales y económicos, como medida complementaria o de cierre, ya que la permanencia efectiva en su país es muy difícil de controlar. También existen presunciones *iuris tantum* de residencia; por ejemplo, respecto a quienes tienen la nacionalidad, o en caso de ser residentes el cónyuge e hijos menores (como ocurre en España).

En caso de *doble residencia* (conforme a las respectivas legislaciones nacionales), el artículo 4.2 del Modelo de Convenio OCDE[9] establece los siguientes criterios[10] para determinar la residencia a efectos del Convenio[11]:

---

[9] Como explica GARCÍA BERRO (en F. PÉREZ ROYO (Dir.): *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Ed. Tecnos, 6.ª ed., 2012, p. 80), a tenor del artículo 5 LIRPF, la aplicación espacial del impuesto se encuentra condicionada por el contenido de los tratados y convenios internacionales integrantes del ordenamiento español en virtud del artículo 96 CE. Existen numerosos convenios para evitar la doble imposición suscritos por España con otros tantos Estados. La función de estos convenios consiste en regular los puntos de conexión, es decir, aquellas situaciones que son susceptibles de gravamen de conformidad con los ordenamientos internos de dos Estados, circunstancia que provoca una situación de doble imposición que debe ser corregida (piénsese, por ejemplo, en el caso de una renta, obtenida por un residente en España —por tanto, sujeta a tributación por el IRPF español—, pero producida en un territorio extranjero —susceptible, por tanto, de gravamen de conformidad con las normas internas del país de la fuente—). Para evitar esta situación de sobreimposición surge la figura de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. Estos convenios siguen en líneas generales las directrices del modelo aprobado por la OCDE. En el ámbito de la imposición sobre la renta, se ocupan de establecer, por una parte, los criterios aplicables para atribuir el gravamen de ciertas rentas a uno solo de los Estados firmantes —que será el de la fuente o el de la residencia del perceptor, dependiendo de la modalidad de renta que se considere—, así como de regular, de otra parte, los mecanismos de corrección unilateral de la doble imposición que habrá de aplicar el Estado de la residencia cuando, en virtud del convenio, una renta haya de quedar sujeta a gravamen en ambos Estados.

[10] Como señala RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ («Residencia de las personas físicas: aspectos prácticos», *IEF. Cuadernos de Formación*, Colaboración 40/10, vol. 11/2010, p. 265), estos criterios se establecen de forma jerárquica, de tal forma que sólo se utiliza el siguiente si el anterior no ha sido útil para resolver el conflicto de doble residencia.

[11] Exponen ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN («La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *Revista de Contabilidad y Tributación,* números 221 y 222, 2001, p. 84) que los dos casos típicos de conflicto de residencia se producen por el solapamiento de: a) Dos definiciones de residencia; y b) Entre la residencia y la fuente. En ambos casos, el conflicto tiene lugar porque, en virtud de las respectivas legislaciones internas, un Es-

— La persona será considerada residente del Estado donde tenga una *vivienda permanente a su disposición,* ya sea en propiedad, alquilada, o por cualquier otro título, incluso una habitación subarrendada; pero ha de tratarse de una vivienda permanente (o con intención de permanencia)[12], y no sólo, por ejemplo, para vacaciones o para un uso temporal[13].
— Si la persona tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado con el que mantenga *relaciones personales y económicas más estrechas* (centro de intereses vitales). A estos efectos, han de tomarse en consideración las relaciones familiares y sociales del sujeto, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales y otras, la sede de sus negocios, el lugar desde donde administre sus bienes, etc., examinadas todas estas circunstancias *en su conjunto* y teniendo especialmente en cuenta el comportamiento personal del interesado[14].
— Si no pudiera determinarse el Estado contratante con el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados contratantes, se considerará residente

tado contratante, o los dos, reclaman la residencia de la persona de que se trate. El ejemplo que se suele ofrecer es el siguiente: una persona física tiene una *vivienda permanente* en el Estado A, donde viven su mujer y sus hijos. Ha permanecido más de 183 días en el Estado B y, conforme al Derecho interno de este último, se somete a imposición como residente del mismo por razón de la duración de su estancia en ese Estado. Por tanto, ambos Estados reclaman su derecho a someter a imposición plena a esa persona. EL MC OCDE da preferencia al Estado A.

[12] Lo verdaderamente relevante, como afirma CHICO DE LA CÁMARA («La residencia fiscal de las personas físicas en el MC OCDE», en CHICO DE LA CÁMARA (Dir.): *Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos*, Thomson Reuters, 2013, p. 5), no es la propiedad del inmueble, que pasa a un segundo plano, sino la posesión, el uso o disfrute de éste con vocación de convertirlo en la «vivienda» o «morada» del contribuyente, pero sin que se exija actualmente un número de días determinado de permanencia, pues en caso de hacerlo podría confundirse con el tercer criterio también convencional de la «permanencia habitual». Esta regla ha de vincularse únicamente con factores objetivos y no subjetivos, lo que lleva a asociar la noción de «vivienda permanente» a cualquier modalidad de inmueble (chalet —individual o adosado—, así como piso individual o compartiendo habitación), alejándose de cualquier referencia a circunstancias subjetivas o familiares.

[13] El carácter permanente de la vivienda significa, como señalan ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN («La residencia...», *op. cit.*, p. 86), que la persona física la habrá amueblado y reservado para su uso permanente, a diferencia de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que sea evidente que la misma se pretende de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos, etc.).

[14] A los efectos de considerar el comportamiento personal, ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN («La residencia...», *op. cit.*, p. 86) dan el siguiente ejemplo: si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado. Así, en el caso resuelto por la R. TEAC de 9 de abril de 1997, un contribuyente había presentado certificado de residencia fiscal en Suiza, pero su familia, ocupaciones, fuentes de renta y vivienda estaban situados en España. Por ello, a pesar de la acreditación formal de la residencia en otro Estado, se declaró al contribuyente como residente en España.

ISBN: 978-84-7777-502-7

del Estado *donde viva de manera habitual;* es decir, donde permanezca más tiempo[15], computándose a estos efectos las estancias de cualquier tipo, incluso en hoteles, por períodos continuos o discontinuos[16].

— En defecto de los criterios anteriores, se considerará residente del Estado contratante del que sea nacional[17].

— Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados resolverán el caso de común acuerdo[18].

Los hechos a tomar en consideración a efectos de los criterios que acaban de exponerse, son los correspondientes a cada período en que haya doble residencia, que puede ser inferior al año natural[19].

## III. LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LA LEY ESTATAL DEL IRPF

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece en el apartado primero del artículo 9 (encabezado como «Contribuyentes que tienen su *residencia habitual* en territorio español») que «Se entenderá que el contribuyente[20] tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé *cualquiera* de las siguientes circunstancias»:

---

[15] No hace falta llegar a los 183 días, pues puede haber permanecido también en terceros países. A estos efectos, sólo computa la permanencia efectiva y no las ausencias ocasionales. Como apunta RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ («Residencia...», *op. cit.*, p. 265), ya no se comparan los días de permanencia en España frente a la presencia en el resto del mundo, sino frente a las estancias en el país en que el contribuyente alega residir.

[16] Es decir, deben considerarse no sólo las estancias en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino también las efectuadas en cualquier otro lugar del mismo Estado o en hoteles, sin que sea necesario determinar la razón de las mismas. Como no se precisa el período de tiempo al que debe extenderse la comparación entre los dos Estados, parece que debe ser un período lo suficientemente dilatado como para determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, así como la periodicidad de las estancias (ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN: «La residencia...», *op. cit.*, p. 87).

[17] Para calificar a un sujeto como «nacional», a falta de una definición expresa en el texto del MC OCDE o en sus comentarios, habrá que acudir a la legislación de cada Estado (CHICO DE LA CÁMARA: «La residencia fiscal...», *op. cit.*, p. 13).

[18] Es decir, a través del procedimiento previsto en el artículo 25, existiendo obligatoriedad de iniciar este procedimiento así como de llegar a un acuerdo entre los dos Estados (CHICO DE LA CÁMARA: *idem*).

[19] Así, por ejemplo, en el caso de que una persona sea residente en el Estado A entre el 1 de enero y el 31 de marzo conforme a la legislación interna de ese Estado, si posteriormente se traslada al Estado B, donde permanece más de 183 días, lo que conforme a la legislación de este Estado B le convierte en residente para todo el año natural, el conflicto debería resolverse considerando a dicha persona residente del Estado A entre el 1 de enero y el 31 de marzo, y residente en el Estado B desde el 1 de abril hasta el 31 de diciembre.

[20] Según el artículo 8, «Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en territorio español.

b) Las personas físicas que tuvieran su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley».

a) Que *permanezca*[21] más de 183 días[22], durante el *año natural,* en territorio español. Es el criterio de *vinculación física*[23] con el territorio[24]. El precepto dispone el cómputo a tal efecto de las ausencias *esporádicas*[25], lo que supone que si un sujeto se

---

[21] Advierten DE LA HUCHA CELADOR, LÓPEZ LÓPEZ, MARTÍNEZ CABALLERO e IBÁÑEZ GARCÍA (*Practicum Fiscal, op. cit.*, p. 101) que la permanencia es un criterio objetivo que hay que identificar con presencia. De esta forma, se impone en nuestro Ordenamiento el concepto de residencia efectiva, frente al de residencia registral, por lo que, a efectos de la aplicación de este criterio, resulta irrelevante tanto la nacionalidad como el domicilio legal o la residencia administrativa (ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN: «La residencia...», *op. cit.*, p. 89).

[22] Nada se precisa acerca de si los días deben ser o no seguidos, por lo que sólo será determinante el cómputo global, cualquiera que sea la distribución de los mismos a lo largo del año (DE LA HUCHA CELADOR, LÓPEZ LÓPEZ, MARTÍNEZ CABALLERO e IBÁÑEZ GARCÍA: *idem*). Igualmente, VELÁZQUEZ CUETO: «La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos», *IEF. Cuadernos de Formación*, Colaboración 17/12, vol. 15/2012, p. 3.

[23] La aplicación del criterio de la permanencia es especialmente gravosa para la Administración, ya que debe probar la permanencia física del contribuyente en territorio español. En este sentido, la R. TEAC de 12 de julio de 2007 (rec. 2959/2005): «La presencia física durante un determinado número de días en un país concreto, como sustrato material de la noción de residencia, es un extremo difícil de acreditar tanto por la Administración tributaria de un país como por el contribuyente que invoca ser residente en otro, atendidas las circunstancias de cada vez mayor libertad de circulación y eliminación de formalismos en fronteras». Precisamente, por eso, como señala VEGA BORREGO («La residencia habitual en España y en una Comunidad Autónoma», en T. CORDÓN EZQUERRO y J.A. RODRÍGUEZ ONDARZA (Dirs.): *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Cívitas-Thomson Reuters, 2009, p. 225), en la mayoría de los casos los medios probatorios que se utilizan son indirectos, es decir, que aunque no evidencian directamente la permanencia de la persona física, sí permiten obtener una presunción razonable de que esa permanencia existe (por ejemplo, una vivienda cuyos consumos de electricidad y agua son los normales para una vivienda que está habitada). MARTÍN HUERTA («La residencia fiscal de las personas físicas según la legislación española y la del Reino Unido», *IEF. Cuadernos de Formación*, Colaboración 13/10, vol. 10/2010, p. 101) especifica que habría que comprobar los extractos de cuentas bancarias y otros documentos bancarios, cartas enviadas, *e-mail* remitidos, billetes de avión expedidos en España, contratos de trabajo firmados de servicios prestados como empleados del hogar en España, información de la Tesorería General de la Seguridad Social, relación de teléfonos móviles, imputaciones de compañías telefónicas en España, etc.

[24] Según la R. TEAC de 9 de abril de 1997, presentada una declaración del IRPF como residente, aun cuando no pueda considerarse como una confesión a efectos de determinar la residencia fiscal en España, sí establece la existencia de una presunción, debiendo probar el contribuyente, en su caso, que no era efectivamente residente en España.

[25] Hasta la LIRPF de 1998 la normativa se refería a ausencias «temporales». En cambio, el párrafo segundo del artículo 9.1.*a),* para ciertas estancias en España, sigue utilizando la palabra «temporales»: «Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias *temporales* en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas». Esta previsión procede de la Disposición Adicional 11.ª de la Ley 55/1999 y con ella, a juicio de ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN («La residencia fiscal de las personas...», *op. cit.*, p. 90), se confirma la intrascendencia de la diferenciación entre ausencias y presencias temporales o esporádicas. «¿Acaso se computaría a los efectos de esta norma una presencia esporádica y no se tendría en cuenta una presencia temporal consecuencia de obligaciones contraídas en un acuerdo de colaboración humanitaria? Aceptar dicho razonamiento conduciría al absurdo por lo que, desde un punto de vista práctico, el señalamiento de las ausencias esporádicas a efectos del cómputo de la regla de los 183 días no ofrece novedad alguna frente a las anteriores ausencias tempo-

ISBN: 978-84-7777-502-7

ausenta de España de forma ocasional[26] (por ejemplo, por vacaciones, por motivos profesionales, etc.), los días de ausencia se computan en principio como días de permanencia[27]. Las ausencias esporádicas no se computarán, sin embargo, si el interesado acredita tener su residencia *fiscal* en otro país[28]. Al objeto de probar esto último

---

rales». En cambio, otros autores conceden mayor importancia al cambio del término «temporales» por el de «esporádicas». Así, a juicio de GARCÍA NOVOA (en P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, C. GARCÍA NOVOA y A. LÓPEZ DÍAZ (Coords.), *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Lex Nova, 2000, p. 131), el concepto de «ausencia temporal» resultaba bastante indefinido y exigía concretar su duración. En cambio, la «ausencia esporádica» parece aludir no tanto a la duración de la ausencia, sino a determinadas características de la misma —motivos de la ausencia, condiciones en que la misma se desarrolla— que permiten deducir un ánimo de retorno. En este sentido, CHICO DE LA CÁMARA («La residencia habitual como punto...», *op. cit.*, p. 126) ofrece el ejemplo del tenista que participa en distintos torneos fuera de nuestro país. Podría ser considerado residente, pese a que no permaneciera más de 183 días en España, si se computaran las ausencias esporádicas fuera de España para participar en dichos torneos. «La justificación de que los días que pasa fuera de España se computen como días permanecidos en nuestro territorio puede tener origen en que estas ausencias esporádicas no existe ánimo de perpetuarlas en el tiempo, ni existe intención de cambiar de residencia por lo que se establece una ficción de que sigue permaneciendo en España pese a su ausencia temporal o esporádica (con la nueva redacción) en nuestro país».

[26] Han de ser ausencias esporádicas, ausencias no prolongadas, con retornos sistemáticos al territorio español. Por eso, «una ausencia del territorio español por un espacio ininterrumpido de más de 6 meses en un año natural, no debe ser calificada como de esporádica a estos efectos» (PRIETO MOLINER: «Residencia fiscal de las personas físicas: aspectos relevantes», *IEF. Cuadernos de Formación*, Colaboración 14/14, vol. 17/2014, p. 244).

[27] Las Rs. DGT núm. V1525/08, de 24 de julio de 2008, y núm. V191/2012, de 30 de enero, han precisado que, una vez fijada la residencia en territorio español, las posteriores ausencias motivadas por estancias o viajes al extranjero deben computarse como período de permanencia; ya que no se ha acreditado la residencia fiscal en otro país, en base a que los viajes se hicieron con salida y regreso a España, sin que conste una salida posterior.

[28] La normativa vigente no exige probar que se ha permanecido en otro país más de 183 días, sino acreditar la condición de residente *fiscal* en otro país. Son cuestiones no necesariamente coincidentes porque es perfectamente posible ser residente fiscal en un país sin permanecer allí más de 183 días, pues la mayoría de los Estados, al igual que España, a la hora de delimitar la obligación personal de contribuir emplean varios criterios, y no sólo el de la permanencia (VEGA BORREGO: «La residencia habitual...», *op. cit.*, pp. 227 y ss.).

Como puede verse, la norma fija una excepción, pues no se incluyen las ausencias esporádicas si el contribuyente acredita su residencia fiscal en otro país. Por lo tanto, hay que entender que la Administración puede seguir intentando demostrar la permanencia en España durante 183 días, pero sin tener en cuenta las ausencias esporádicas. Esto ha merecido la crítica de RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ («Residencia...», *op. cit.*, p. 262): «No parece acertado el criterio del legislador de excepcionar del cómputo las ausencias esporádicas ante la acreditación de la residencia fiscal en otro Estado cuando cabe la posibilidad de que dicha residencia no responda al criterio de permanencia en el mismo. Todo lo anterior parece el resultado de una cierta confusión entre residencia habitual y permanencia. No hay que olvidar que los criterios de residencia los fija cada país unilateralmente y no tienen por qué corresponderse, exclusivamente, con la circunstancia de permanencia en su territorio. En consecuencia, la aportación por un contribuyente de un certificado de residencia, que no tiene por qué estar expedido por la otra Administración Tributaria atendiendo al criterio de permanencia, conlleva la imposibilidad de la Administración Tributaria española para incluir las ausencias esporádicas en el cómputo de los 183 días. Esta situación incongruente podría ser solventada, especificando que dicha acreditación de la residencia debe probar la permanencia de la persona física por más de 183 días en el país donde dice residir».

debe considerarse idóneo el certificado de residencia expedido por las autoridades fiscales competentes del país en cuestión[29]. La Administración tributaria en diversas consultas se ha mostrado muy exigente en la forma de acreditar la residencia fiscal fuera de España y, así, por ejemplo, ha negado la validez como elementos probatorios de la residencia fiscal en un determinado territorio a los certificados de residencia administrativa, a los recibos de consumo de luz, gas, agua, etc.[30]. Pese a ello, opina CHICO DE LA CÁMARA que la acreditación no debe consistir de forma exclusiva en un certificado de residencia emitido por las autoridades tributarias de un determinado territorio, sino que, dada la libertad de prueba en materia tributaria, cualquier medio de prueba

[29] El certificado de residencia fiscal debe expresar:

1.º) Que la persona tiene su *residencia fiscal* en el Estado que lo expide.

2.º) Que la persona está sujeta a imposición en dicho Estado por su renta mundial.

3.º) Que se expide por la *autoridad fiscal* competente.

4.º) Si existe Convenio para evitar la doble imposición, que la persona es residente en el sentido del Convenio.

[30] La DGT en diferentes consultas se ha mostrado muy rígida respecto a la forma de acreditar la residencia fiscal, exigiendo la permanencia física en el otro Estado por más de 183 días y que el contribuyente tribute por la renta mundial, extremos que debía certificar la autoridad fiscal competente. Así, la Consulta núm. 893/1998, de 26 de mayo de 1998, estimó que «la residencia habitual de una persona se contempla desde el punto de vista fiscal, luego la acreditación de la residencia tiene que tener carácter fiscal, no pudiéndose, en principio, dar validez a otros certificados de residencia, pues, una persona puede tener permiso de residencia o residencia administrativa sin que pueda ser considerada residente fiscalmente en ese Estado. Se considera que una persona tiene residencia fiscal en un determinado país cuando está sometido a imposición en él por obligación personal, esto es, *por su renta mundial*. Tampoco puede acreditarse la residencia fiscal con certificados de empadronamiento ni con recibos de consumo de agua, gas, electricidad, etc., ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar donde están empadronadas y los recibos de consumo de los servicios citados no presuponen que el consumo se haya realizado por el titular. En consecuencia, para acreditar la residencia fiscal en un determinado país, sólo se puede aceptar el certificado de residencia expedido por la Autoridad Fiscal competente de ese país, en el que *consten su permanencia* y sus obligaciones fiscales en el mismo. Con este certificado de residencia se podrá acreditar que una persona ha permanecido por un período superior a 183 días durante el año en ese país y, por consiguiente, no puede ser considerado residente fiscalmente en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12, uno, *a)* anteriormente citado; *pero no presupone que dicha persona no pueda ser considerada residente fiscalmente en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12, uno, b), esto es, por la radicación en España del núcleo principal de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos*».

El requisito de permanecer durante más de 183 días en otro territorio era poco acorde con la realidad internacional, donde existen Estados que fijan la residencia atendiendo a criterios diferentes de la permanencia (como hace la propia legislación española); esto parece haber motivado el abandono de este requisito en las consultas posteriormente resueltas. Así, en la Consulta núm. 0269-02 se afirma que: «El certificado de residencia fiscal debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide, debe estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial y debe ser expedido por la autoridad fiscal competente. En el caso de que exista un convenio para evitar la doble imposición se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad fiscal correspondiente en el que constará expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del Convenio».

ISBN: 978-84-7777-502-7

será válido para excluir su consideración de residente en España (por ejemplo, visados, pruebas testificales, etc.)[31].

En el supuesto de *países* o *territorios* considerados como *paraíso fiscal,* la Administración tributaria *podrá* exigir que *se pruebe la permanencia*[32] en éste durante 183 días en el año natural[33]. De lo contrario, los días de ausencia del territorio español se computarán como días de permanencia, y ello determinará que se considere residente[34] al interesado[35] a efectos del IRPF[36].

---

[31] «La residencia...», *op. cit.*, p. 129. En este sentido, la S. AN de 4 de marzo de 2010 (rec. 143/2008) admite la acreditación de la residencia fiscal en Francia al haberse aportado otros documentos, como extractos bancarios de una entidad francesa, seguro multirriesgo y de hogar, tasa de cohabitación y tasa por televisor en color, facturas de teléfono, libro de familia y certificados de nacimiento.

[32] Recuerda CHICO DE LA CÁMARA («La residencia habitual...», *op. cit.*, p. 131) que este criterio en orden a determinar a quién le corresponde la carga de la prueba tiene origen en el conflicto producido entre la Administración Tributaria y una tenista de nacionalidad española que alegaba su residencia fiscal en Andorra. La R. TEAC de 9 de febrero de 2001 resolvió este contencioso en favor de la Hacienda Pública española.

[33] Como advierten DE LA HUCHA CELADOR, LÓPEZ LÓPEZ, MARTÍNEZ CABALLERO e IBÁÑEZ GARCÍA (*Practicum..., op. cit.*, p. 105), la norma persigue dejar sin efecto temporalmente los cambios de residencia efectuados a un paraíso fiscal que pudieran tener como finalidad escapar a la tributación de sus rentas en España. Son dos los presupuestos que se exigen para su aplicación:

a) Tener la nacionalidad española. Por eso, la regla no se aplicará a los nacionales extranjeros que trasladen su residencia fiscal desde España a un país o territorio considerado como paraíso fiscal.
b) Traslado efectivo de la residencia fiscal desde España a un territorio o país considerado paraíso fiscal. El sujeto debe *acreditar* su nueva residencia.

[34] De esta forma, como apuntan ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN («La residencia...», *op. cit.*, p. 99), la norma contiene una presunción *iuris et de iure,* pues no admite la prueba de que el traslado a un paraíso fiscal no se efectúa para eludir impuestos.

[35] La norma, al referirse a las personas con nacionalidad española, supone que un residente español pero de nacionalidad distinta a la española no se verá sometido a la norma antielusión y esto en el ámbito de la UE puede plantear problemas en relación con el principio de no discriminación, en este caso, a la inversa (ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN: «La residencia...», *op. cit.*, p. 100). Sobre la jurisprudencia comunitaria, *vid.* a VIDAL MARTÍ: «La residencia fiscal de las personas físicas y la jurisprudencia comunitaria», *IEF. Cuadernos de Formación*, Colaboración 11/09, vol. 7/2009, pp. 127 y ss.

[36] GARCÍA BERRO, F.: *Curso de Derecho..., op. cit.*, p. 100.

La circunstancia de residir fuera de España y, pese a ello, tributar por el IRPF, puede darse además de en los casos previstos en el artículo 10 LIRPF (miembros de misiones diplomáticas españolas, miembros de oficinas consulares españolas, etc.), en el supuesto previsto en el artículo 8.2 LIRPF. Con arreglo a este precepto, no perderán la condición de contribuyentes las personas físicas de *nacionalidad española* que *acrediten* su nueva residencia *fiscal* en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes. Esta regla cumple la función de entorpecer los propósitos elusivos de quienes deciden el traslado interesado de su residencia a territorios donde se soporta una escasa o nula tributación. Así, quien alegue haber establecido su residencia en un paraíso fiscal, no sólo habrá de acreditar a tal efecto su *permanencia física efectiva* en éste durante al menos 183 días del año natural, sino que, una vez probada dicha circunstancia, seguirá tributando como contribuyente por el IRPF durante cinco años —el del cambio de residencia y cuatro adicionales— (GARCÍA BERRO: *idem,* p. 102).

La delimitación de los territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se lleva a cabo por el RD 1.080/1991, de 5 de julio. La norma no se aplica a los *españoles residentes en Andorra*, pese a tra-

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de las actividades[37] o intereses económicos[38], de forma directa o *indirecta*[39]. Es el criterio de *vinculación económica*[40] con el territorio[41]. Recuerda VEGA BORREGO que la Ley estatal del IRPF de 1991 introdujo dos nuevos criterios, además del de la permanencia, a efectos de determinar si la residencia de una persona física se encuentra en España: el del centro de intereses económicos[42] y el del centro de intereses personales. Son criterios que se hallan inspirados en el Modelo de Convenio OCDE; en concreto, en su artículo 4.2 a efectos de resolver los conflictos de doble residencia, esto es, el centro de intereses vitales. Lo que recoge el Modelo de Convenio de forma conjunta lo hace la legislación española en dos criterios distintos: centro de intereses económicos y centro de intere-

---

tarse de un territorio considerado paraíso fiscal, cuando las circunstancias del traslado permiten presumir que éste se produce por auténticos *motivos laborales* —han de acreditar su condición de trabajadores asalariados en una empresa o entidad residente en ese territorio— (Disposición Adicional 21.ª LIRPF). En este sentido, la Contestación de la DGT a Consulta Vinculante V0116-09, de 20 de enero de 2009, ha apuntado que la Disposición Adicional 21.ª sólo es de aplicación a los trabajadores asalariados, quedando excluidos los profesionales, los deportistas, etc.

[37] Apunta CHICO DE LA CÁMARA («La residencia habitual...», *op. cit.*, p. 133) que, en relación a la anterior normativa, se produce una nueva adaptación técnica a la nueva terminología del IRPF, pues ahora se alude a las «actividades económicas», eliminando la referencia a las «actividades empresariales o profesionales» de la legislación anterior.

[38] CHICO DE LA CÁMARA («La residencia habitual...», *op. cit.*, p. 133) ofrece el siguiente ejemplo: Un contribuyente desarrolla su actividad económica en España (la mayor parte de la renta la obtiene en nuestro país), sin embargo, acredita que reside en otro país más de 183 días al año. En este caso, la Administración tributaria podría acudir al criterio del centro de intereses económicos para considerarla residente en España y hacerla tributar por su renta mundial. «No obstante, en el caso de que el país donde permaneciera más de 183 días considerara al sujeto también residente entendemos que habría que acudir —en su caso— al convenio de doble imposición entre España y el citado Estado para determinar el criterio del reparto».

[39] La coletilla «de forma directa o indirecta» fue añadida por la Ley 40/1998. EL TEAC en Resolución de 11 de abril de 1997 había llegado a la misma conclusión llevando a cabo una interpretación finalista de la norma, al determinar que el «núcleo principal» de los intereses, bienes y rentas imputables al contribuyente debía alcanzar a los poseídos de modo *indirecto* por medio de terceros intermediarios (*vid.* también la S. AN de 1 de junio de 2000 y las SSTS de 4 de abril de 2005 y 4 de julio de 2006). Con la referencia a la forma «indirecta» se está contemplando la posibilidad de sociedades interpuestas. Se quiere atajar la estrategia de poseer bienes en España a través de una sociedad interpuesta radicada formalmente en el extranjero. Los bienes en que se den estas circunstancias se computarán como radicados en España a efectos de determinar dónde radica el núcleo principal (VELÁZQUEZ CUETO: «La residencia...», *op. cit.*, p. 3).

[40] *Vid.* la R. TEAC de 8 de octubre de 1999, confirmando la tributación por obligación personal de contribuir del recurrente, al localizarse en España los intereses personales y patrimoniales de éste.

[41] Se han considerado criterios objetivos que permiten radicar el centro de intereses económicos en España o en cualquier otro país la gestión de explotaciones económicas; la titularidad y utilización de inmuebles, urbanos o rústicos; la titularidad y utilización de bienes muebles, principalmente vehículos; la titularidad de otros derechos o cuentas bancarias; la regularidad de movimientos bancarios; las declaraciones en medios de comunicación social; etc. (R. TEAC de 9 de febrero de 2001).

[42] Advierte PRIETO MOLINER («Residencia...», *op. cit.*, p. 245) que se trata de un criterio que «va a determinar la residencia fiscal de una persona física automáticamente, sin que se admita la prueba en contra de residencia en otro país, salvo que medie Convenio y se suscite un conflicto de doble residencia». Igualmente RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ: «Residencia...», *op. cit.*, p. 262.

ISBN: 978-84-7777-502-7

ses personales. Por lo que respecta al centro de intereses económicos, se entiende que el contribuyente tiene su residencia habitual en el territorio español cuando radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se utiliza, pues, un concepto jurídico indeterminado[43].

A la hora de medir esos intereses económicos, se entiende que lo relevante es que la mayor parte de la renta del contribuyente se genere en España[44]; no es tan esencial que radique o no en España la mayoría del patrimonio del contribuyente[45], pues el IRPF grava la renta, no el patrimonio. Es posible que un contribuyente tenga la mayor parte del patrimonio en España, pero que su principal fuente de renta se localice en un territorio distinto del español. Ahora bien, la norma utiliza la expresión «intereses económicos» y no la de «renta», de forma que aunque uno de los elementos principales que debe tenerse en cuenta es el de la renta, el patrimonio también es un interés económico que hay que tomar en consideración. El hecho de que existan elementos patrimoniales situados en territorio español también debe valorarse a estos efectos. Un argumento importante para sostener que no sólo deben tenerse en cuenta los «intereses económicos» que producen renta es el hecho de que cuando el legislador ha querido aclarar esta cuestión lo ha hecho expresamente. Así, el artículo 72 de la Ley estatal del IRPF utiliza para las CCAA el criterio del centro de intereses, atendiendo sólo a los intereses en forma de renta (el territorio donde se obtiene la mayor parte de la base imponible determinada por una serie de componentes de renta). Por tanto, hay que concluir que el concepto de intereses económicos no excluye los elementos de carácter patrimonial, aunque no produzcan renta[46].

Para determinar si el centro principal está en España hay que realizar una comparación entre los diferentes Estados con los que se dé este vínculo. No es necesario que los intereses que existen en España sean superiores a la suma de los que existen en el resto de Estados. La comparación no se hace con el resto del mundo, sino

---

[43] Por todos, RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ: «Residencia...», *op. cit.*, p. 262. GARCÍA CARRETERO (*La residencia como criterio de sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* IEF, 2006, pp. 160 y ss.), con diversos argumentos, identifica ese concepto con el lugar en que se desarrollan las actividades empresariales o profesionales o cualquier otro tipo de actividad generadora de renta o como el lugar en el que se administra y gestiona el patrimonio.

[44] GARCÍA BERRO: *Curso..., op. cit.*, p. 102; CHICO DE LA CÁMARA: «La residencia habitual...», *op. cit.*, p. 134; ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN: «La residencia...», *op. cit.*, p. 94; RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ: «Residencia...», *op. cit.*, p. 262; etc.

[45] Así, dicen ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN («La residencia...», *op. cit.*, p. 94) que «el hecho de que nos encontremos ante un Impuesto que grava específicamente la renta de las personas físicas, parece que debe conducirnos a que, aunque se posea un patrimonio considerable en nuestro país, no sería posible considerar residente a una persona que obtenga la mayoría de su renta en otros países».

[46] Así, RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ («Residencia...», *op. cit.*, p. 263) apunta que la norma permite atender a otras variables al margen de las rentas materialmente obtenidas, tales como los elementos patrimoniales, el lugar de gestión y administración del patrimonio o el lugar donde se pone de manifiesto la capacidad contributiva, aunque sea por la vía de los gastos o consumos. Igualmente, PRIETO MOLINER: «Residencia...», *op. cit.*, p. 245.

con cada uno de los Estados o territorios, de forma individual, donde el contribuyente tenga también intereses económicos[47]. El centro de intereses económicos radicará allí donde se encuentre su mayor volumen. En la práctica, se hace una inversión de la carga de la prueba. Para que pueda considerarse que un contribuyente tiene su residencia habitual en España basta con que la Administración tributaria acredite que tiene intereses económicos en territorio español. Una vez probada esta circunstancia, es el propio contribuyente el que debe probar que los intereses económicos que tiene en otro u otros Estados son más intensos que los que concurren en territorio español. La prueba del contribuyente también puede estar dirigida a negar los intereses económicos españoles que la Administración tributaria española le atribuye[48].

El párrafo segundo del artículo 9.1.*b)* LIRPF establece un tercer criterio, subsidiario de las dos reglas anteriores (permanencia superior a 183 días o ubicación del centro de intereses económicos), referido a la *vinculación de la familia*[49] con el territorio: se consideran residentes en territorio español, salvo prueba en contrario, a las personas cuyo *cónyuge* no separado legalmente *e hijos menores dependientes* tengan la consideración de residentes[50] con arreglo a los criterios anteriores[51]. La prueba en contrario, que corresponde al obligado tributario, podrá dirigirse tanto a probar la inexistencia del presupuesto fáctico a partir del cual se considera probada la residencia del obligado tributario (la residencia habitual del cónyuge y los hijos menores que dependan de él) como el enlace que ha de haber entre dicho presupuesto fáctico y el hecho que se presume (la residencia habitual del contribuyente). Esto último requerirá demostrar por parte del obligado tributario su residencia fiscal en otro país[52].

---

[47] En este sentido, la generalidad de la doctrina: CHICO DE LA CÁMARA: «La residencia habitual...», *op. cit.*, p. 135; ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN: «La residencia...», *op. cit.*, p. 94; y GARCÍA CARRETERO: *La residencia...*, *op. cit.*, p. 152.

[48] VEGA BORREGO, F.A.: «La residencia...», *op. cit.*, pp. 233 y ss.

[49] La norma tiene su fundamento en el contenido de las relaciones jurídicas que estas situaciones familiares crean y que se regulan en la legislación civil (VELÁZQUEZ CUETO: «La residencia...», *op. cit.*, p. 4). Así, los artículos 68 y 69 del CC señalan, respectivamente, que «Los cónyuges están obligados a vivir juntos», presumiéndose, salvo prueba en contrario, «que los cónyuges viven juntos».

[50] La R. DGT de 24 de febrero de 2003 ha señalado que en caso de que uno de los cónyuges tenga residencia habitual en España pero su cónyuge e hijos menores de edad tengan la residencia en el extranjero, sólo será contribuyente el cónyuge residente, no atrayendo a su familia a imposición en España, salvo que estén sometidos al IRNR por aquellas rentas de fuente española.

[51] El criterio para determinar la residencia de los demás miembros no sólo se basa en la permanencia física, sino también en la vinculación económica (CHICO DE LA CÁMARA: «La residencia habitual...», *op. cit.*, p. 137). A juicio de GARCÍA BERRO (*Curso..., op. cit.*, p. 101), «ello supone que, una vez constatada la residencia del cónyuge e hijos menores de un sujeto, éste deberá probar que no cumple ninguna de las dos condiciones para ser considerado residente, o de lo contrario, deberá tributar como contribuyente del IRPF». Por el contrario, VELÁZQUEZ CUETO («La residencia...», *op. cit.*, p. 4) mantiene que es una presunción directa de residencia que sólo puede atacarse probando la residencia en otro Estado, sin que baste desvirtuar los criterios *a)* y *b)* del artículo 9.1, pues estos se refieren al cónyuge no separado legalmente y a los hijos.

[52] DE LA HUCHA CELADOR, LÓPEZ LÓPEZ, MARTÍNEZ CABALLERO e IBÁÑEZ GARCÍA: *Practicum Fiscal, op. cit.*, p. 103. Según las Rs. DGT núm. 1977, de 21 de febrero de 1998 y núm. 1127, de 25 de ju-

ISBN: 978-84-7777-502-7

Si hay hijos menores, la ley condiciona a que tenga su residencia *todo* el núcleo familiar[53]. Cuando el núcleo familiar del contribuyente es más reducido (es decir, o no hay cónyuge o no hay hijos menores dependientes), también se aplicará este criterio (por ejemplo, un contribuyente puede ser considerado residente si su cónyuge tiene su residencia habitual en España, aunque no tenga hijos o los que tenga sean mayores de edad)[54].

Hay que determinar si la dependencia de los hijos menores apela a un criterio económico o civil. A juicio de la doctrina, acudiendo a la propia normativa del IRPF, se trata de hijos sometidos a la patria potestad de los padres, excluyéndose a los emancipados[55]. Las circunstancias personales (minoría de edad y regulación del matrimonio) deben determinarse de acuerdo a la ley civil española y no de acuerdo a la del país en conflicto. El estado civil y la edad de los hijos se determinan en el momento del devengo del IRPF[56].

## IV. LOS CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

Para establecer la residencia, a efectos del IRPF, de las personas físicas en los TTHH[57], en primer término, hay que determinar la residencia habitual en territorio español por oposición a la residencia en el extranjero. Es decir, para que se aplique la Norma Foral del impuesto debe ser una persona residente en el Estado español, para después concretar a qué normativa de las diferentes existentes en el Estado va a quedar sometida.

En segundo lugar, una vez determinada la residencia en territorio español, y como trámite previo a la aplicación de las correspondientes reglas de las NNFF, hay que definir conforme a los criterios recogidos en el artículo 43 del Concierto Económico si la persona física tiene su residencia habitual en el País Vasco o en territorio común.

---

lio de 2002, la presunción de residencia se puede destruir acreditando que se es residente fiscal en otro país, mediante un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal competente del país donde se dice residir. GARCÍA CARRETERO (*La residencia...*, *op. cit.*, p. 172) entiende que la presunción de residencia puede ser desvirtuada por cualquier medio de prueba admitido en Derecho que demuestre la residencia fiscal en un país determinado.

[53] En este sentido, ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN: «La residencia...», *op. cit.*, p. 95.

[54] VEGA BORREGO, F.A.: «La residencia...», *op. cit.*, p. 238. La conjunción «y» que utiliza la norma («resida [en singular] habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente *y* los hijos menores de edad que dependan de aquél»), a juicio de GARCÍA CARRETERO (*La residencia..., op. cit.*, p. 171), parece indicar que deben residir todos en España, *caso de que existan,* pero no que necesariamente tengan que existir cónyuge e hijos menores para que la presunción se aplique, bastando unos u otros (caso de que no existan todos simultáneamente). La otra solución significaría que la presunción no se aplicaría a los casados sin hijos, ni a los contribuyentes solteros, viudos o divorciados, lo cual es absurdo, ya que en todos los casos mencionados existe familia, aunque falten los hijos (en el primer caso) o el cónyuge (en los demás). Con una interpretación más ajustada a la literalidad de la norma, CHICO DE LA CÁMARA («La residencia habitual...», *op. cit.*, p. 138) plantea el segundo caso simplemente como una propuesta de *lege ferenda*.

[55] Así, ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN, *idem.*

[56] CHICO DE LA CÁMARA, P., *idem.*

[57] Incide en estos tres pasos ARRATIBEL RAULEAGA: en VV.AA., *El IRPF en el País Vasco,* Órgano de Coordinación Tributaria, 2007, p. 33.

En tercer lugar, establecida la residencia habitual en el País Vasco, hay que aplicar los criterios de determinación establecidos en las Normas Forales, para concretar en cuál de los 3 Territorios Históricos es residente habitual y qué normativa le va a resultar de aplicación[58].

Al referir el Concierto Económico la residencia, como punto de conexión, al País Vasco y no al Territorio Histórico en concreto, los problemas concretos de la determinación de la Diputación Foral competente son resueltos por las correspondientes NNFF del IRPF[59].

---

[58] Al igual que en territorio común, existe una previsión específica para los paraísos fiscales. De acuerdo con el artículo 3.1 de las NNFF, cuando la residencia fiscal esté fijada en alguno de los países o territorios considerados como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. Por su parte, el artículo 10 (referido a los contribuyentes) establece en su apartado 2 que no perderán la condición de contribuyentes por este Impuesto las personas físicas de nacionalidad española que, habiendo estado sometidas a la normativa tributaria (guipuzcoana, vizcaína o alavesa) de este Impuesto, acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

[59] Advierte DE LA HUCHA CELADOR (en ALONSO ARCE (Coord.), *Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco*, Ad Concordiam, 2004, pp. 55 y ss.) que, al referir el artículo 43 del Concierto Económico la residencia, como punto de conexión, al *País Vasco* y no al Territorio Histórico en concreto, subsisten los problemas de determinación en concreto de la Diputación Foral competente para la exacción del tributo, problemas que habrán de resolverse a través de la normativa interna de cada Territorio Histórico, especialmente en los casos en que una persona física sea residente en el País Vasco por permanecer en él más de 183 días del período impositivo, pero no cumpla el citado lapso temporal en ninguno de los tres Territorios Históricos. «La cuestión puede complicarse en este caso si el centro principal de intereses se encuentra en territorio común, ya que podría plantearse un conflicto de competencias entre el Estado y alguno de los tres Territorios Históricos. Piénsese en una persona física que reside 3 meses al año en cada uno de los tres Territorios Históricos —de forma que sería residente en el País Vasco— pero que obtiene en territorio común la mayor parte de la base imponible del IRPF, de conformidad con el artículo 43.2 del Concierto. Siendo residente en la CAPV, no cabría acudir al criterio del centro de intereses y, por tanto, la eventual pretensión del Estado sería rechazable, pero, a su vez, habría que precisar qué Diputación sería competente para exigir el tributo. El mismo problema puede presentarse en el ámbito interno del País Vasco; así, el caso del contribuyente que reside más de 183 días al año en Gipuzkoa, pero que tiene su centro de intereses económicos en Bizkaia. Entendemos —y así se desprende, por ejemplo, del artículo 3 de la NF 8/1998, de 24 de diciembre, del IRPF de Gipuzkoa (similar en otros territorios)— que primaría la competencia de la Diputación Foral de Gipuzkoa, sin que Bizkaia pudiera invocar la imputación a su territorio del centro de intereses, ya que los criterios para delimitar la residencia son sucesivos, de forma que si se cumple el primero no es menester acudir a los subsidiarios. No obstante, el primer caso es más conflictivo, porque hay permanencia por más de 183 días en el País Vasco pero no en ningún Territorio Histórico en concreto». En efecto, pueden producirse contradicciones entre la regulación del artículo 43 del Concierto Económico, que piensa sólo en la CAV, y la normativa interna de los TTHH. Por ejemplo, si una persona física reside 100 días en Bilbao, 100 días en Donostia y 165 días en Madrid, de acuerdo con el artículo 43.2 del Concierto Económico sería considerada residente en el País Vasco (al residir en éste 200 días). La regla 1.ª del artículo 3.1 de las NNFF no resulta útil, debiéndose dilucidar (regla 2.ª) dónde tiene su principal centro de intereses. Si resulta que éste radica en Madrid, al obtener la mayor parte de la base imponible allí y no en el País Vasco, tendría su residencia en territorio común, pese a que según el Concierto sería residente en el País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-502-7

El artículo 43 del Concierto Económico regula la residencia habitual en el *País Vasco*. En relación al IRPF, al igual que en el Estado, se establecen dos criterios y una presunción:

1) «A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico», se entiende que las «personas físicas *residentes*» tienen su residencia habitual en el *País Vasco* aplicando *sucesivamente* las siguientes reglas:

   *Primera*. Cuando *permanezcan* en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo. Para determinar el período de permanencia se computan las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considera que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

   *Segunda*. Cuando tenga en el País Vasco su principal centro de intereses (mayor parte de la base imponible del IRPF, excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional).

   *Tercera*. Cuando sea el territorio de su última residencia *declarada* a efectos del IRPF.

2) Las personas físicas residentes en territorio español, pero que no permanezcan en éste más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del *País Vasco* cuando radique en el mismo el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.
3) Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

Las Normas Forales del IRPF siguen también esos criterios[60].

### A) Se entiende que una persona física tiene su residencia habitual en Gipuzkoa, Álava o Bizkaia aplicando tres reglas

Se aplican tres reglas de forma *sucesiva*, es decir, se aplicará la NF del Territorio correspondiente si el contribuyente (residente en territorio español durante más de 183 días) cumple la primera regla. Sólo en defecto de ella se acude a la segunda regla, y sólo en defecto de la segunda regla se acude a la tercera regla[61].

---

[60] Seguimos, en concreto, el artículo 3 de la NF 3/2014, de 17 de enero, del IRPF, del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

[61] Según el último párrafo del artículo 3.1, «La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, *común o foral*. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de

1) Período de permanencia

Como se ha señalado, el Concierto Económico establece que a los contribuyentes residentes en el territorio español se les va a considerar residentes en territorio vasco si permanecen más días del período impositivo en el País Vasco que en el resto del Estado. Esta regla general se concreta en cada Norma Foral del IRPF, considerando residente (residencia habitual) en el Territorio Histórico respectivo a la persona física que, permaneciendo en el País Vasco más días del período impositivo que en territorio común, permanezca mayor número de días en un Territorio Histórico que en cada uno de los otros dos[62]. Por ejemplo, un contribuyente que reside en Bilbao (Bizkaia) 122 días, en Zarautz (Gipuzkoa) 115 días, en Vitoria (Álava) 79 días y en Sevilla 49 días. Este contribuyente tiene residencia habitual en territorio español, en concreto en el País Vasco, pues pasa aquí más días que en territorio común. Y dentro de la CAV será residente en el Territorio Histórico de Bizkaia, por pasar allí más días que en cada uno de los otros dos. Es decir, primero se suman todos los días que pasa en territorio vasco (316), para compararlos con los que pasa en territorio común (49 días) y ver qué normativa, la foral o la común, le es aplicable. Una vez determinada la aplicación de la normativa foral, se compara el número de días que pasa en cada uno de los 3 TTHH por separado, considerándole residente de aquel en el que pasa mayor número de días.

Se añade, además, una presunción *iuris tantum,* considerando que una persona física permanece en el TH en el que radique su vivienda habitual, entendido este concepto de acuerdo con la definición del mismo que realiza la correspondiente NF del IRPF (*vid.,* el artículo 87 de la NF del IRPF de Gipuzkoa).

---

lo dispuesto en las reglas primera y segunda». Nótese que la aplicación de las reglas no supone necesariamente la residencia en el Territorio Histórico, pudiendo ocurrir que determinen la residencia en territorio «común».

[62] El precepto precisa que para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. En relación a las ausencias temporales del territorio *común* ha señalado la Consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de 19 de abril de 2011, respecto a un contribuyente que se encontraba desplazado en Bizkaia durante un período de tiempo inferior a 9 meses para desempeñar tareas relacionadas con su trabajo, que nos encontramos ante un traslado meramente temporal del contribuyente al Territorio Histórico de Bizkaia, que no dará lugar sino a una mera ausencia temporal de su residencia habitual situada en Tarragona. De cara al cómputo de la permanencia de un contribuyente *en un territorio u otro* no se deben descontar las ausencias temporales, por lo que, si realmente se trata de una ausencia de esta naturaleza, el interesado deberá tributar ante la Administración tributaria de territorio común.

Por su parte, la Consulta de la Hacienda Foral de Bizkaia de 20 de junio de 2006 apunta, respecto a una dentista contratada por una empresa en Londres para prestar servicios como autónoma en la misma de lunes a jueves todas las semanas, pero con residencia en Bizkaia a la que regresa de viernes a domingo, en vacaciones y festivos, que, en la medida en que no se acredite su residencia fiscal en otro país, continuará siendo considerada como residente fiscal a los efectos de este Impuesto. No obstante, se desconocía si podía ser considerada residente fiscal del Reino Unido, por aplicación de la legislación interna de dicho país, en cuyo caso habría que determinar a cuál de los dos Estados corresponde gravar a esta persona como residente.

ISBN: 978-84-7777-502-7

2) El territorio de ubicación del principal centro de intereses

Se entiende que una persona física tiene su residencia habitual en el País Vasco y, dentro de éste, en el TH de Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, cuando tenga en él su principal centro de intereses. Se produce esta circunstancia cuando, obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible de este Impuesto, obtiene en Álava, Bizkaia o Gipuzkoa la mayor parte de la base imponible, excluyéndose las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imponibles imputadas. Así, en el TH de Gipuzkoa cuando obtiene en Gipuzkoa más parte de la base imponible (determinada según los anteriores componentes) que la obtenida en cada uno de los otros dos TTHH. Se acude a esta regla cuando la 1.ª regla no es válida (por ejemplo, el caso de un contribuyente que reside durante el año natural 151 días en Madrid, 107 en Gipuzkoa y otros 107 en Bizkaia). El primer criterio (el de la permanencia) no es suficiente para determinar la residencia habitual. Habrá que analizar dónde está el principal centro de intereses para saber a qué Hacienda debe tributar.

Con esta segunda regla, al igual que con la regla del período de permanencia, primero hay que determinar que la base imponible obtenida en el País Vasco es mayor que la obtenida en territorio común (es decir, el sujeto pasivo estará sometido a normativa foral si la mayor parte de su base imponible la obtiene en el País Vasco y a normativa común en otro caso), para después dilucidar en cuál de los tres TTHH se obtiene más base imponible.

3) El territorio de la última residencia declarada

Como regla de cierre, es decir, cuando con las dos reglas anteriores no es posible dilucidar cuál es la residencia habitual de la persona física, se tiene en cuenta la última residencia *declarada* a efectos del IRPF. Se le considerará residente habitual en el TH de Álava, Bizkaia o Gipuzkoa según dónde radique su última residencia declarada a efectos del IRPF.

## B) El centro de intereses económicos

Las NNFF del IRPF establecen que las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el *País Vasco* cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Cuando, de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia habitual en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en Gipuzkoa, Álava o Bizkaia cuando radique en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Para delimitar este concepto jurídico indeterminado, hay que atender, a juicio de ARRATIBEL RAULEAGA[63], a los siguientes criterios:

[63] *El IRPF..., op. cit.*, p. 36.

— El lugar donde desarrolle su trabajo.
— El lugar donde obtenga la mayoría de sus rentas.
— El lugar en el que se encuentren la mayor parte de sus inversiones o la sede de sus negocios.
— El lugar donde se gestionen o administren sus bienes.
— El lugar donde tenga su vivienda habitual.

### C) El centro de intereses personales del contribuyente

Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el TH de Álava, Bizkaia o Gipuzkoa su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, «se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio». Esta presunción admite prueba en contrario.

ISBN: 978-84-7777-502-7

# Previsión Social Complementaria. Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cuestiones transfronterizas

Javier Armentia Basterra

Sumario: I. Sistemas de previsión social. 1. Introducción. 2. Características de los sistemas de protección. 3. Modalidades de la previsión social complementaria. 4. Instrumentos de previsión social. 5. Contingencias cubiertas. 6. Prestaciones de la Seguridad Social. II. Régimen fiscal de la previsión social complementaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 1. Resumen del tratamiento fiscal. 2. Instrumentos de previsión social que generan reducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A. Entidades de Previsión Social Voluntaria. B. Planes de Pensiones. C. Planes de Pensiones europeos. D. Mutualidades de Previsión Social. E. Planes de Previsión Asegurados. F. Planes de Previsión Social Empresarial. G. Seguros de dependencia severa o de gran dependencia. H. Otras cuestiones. 3. Reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. Límites de la reducción. A. Aportaciones al sistema de previsión social del contribuyente. B. Aportaciones a sistemas de previsión social del cónyuge o pareja de hecho. C. Reducción por aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad. D. Régimen fiscal de las aportaciones y prestaciones de la Mutualidad de Previsión Social de Deportistas Profesionales. 4. Traslado a ejercicios futuros. 5. Prestaciones recibidas de la previsión social complementaria. A. Prestaciones en forma de renta. B. Prestaciones en forma de capital. III. Problemática entre los Estados miembros de la Unión Europea.

Resumen: El presente trabajo tiene por objeto analizar el régimen fiscal interno de la previsión social complementaria en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como problemas transfronterizos que se producen en el ámbito de la Unión Europea.

## I. SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL

### 1. Introducción

El modelo más aceptado de previsión social es el que gira en torno a los tres pilares siguientes:

— Primer pilar: sistema público de Seguridad Social.
— Segundo pilar: previsión complementaria empresarial.
— Tercer pilar: ahorro individual.

Pues bien, prescindiendo de detalles, se considera que la previsión social complementaria alcanza, en términos generales, a los pilares segundo y tercero.

Se puede decir, de una forma simplificada, que en los sistemas de previsión social existe, como eje central, el sistema público de Seguridad Social y, complementando a éste, se encuentra la previsión social complementaria.

— Así, la Seguridad Social tiene por objeto hacer frente a las situaciones de necesidad que se originan por la acción de una contingencia, previamente tipificada por el legislador, que afecta a una persona y de la que se deriva una minoración de sus ingresos o un aumento de sus gastos.
— La previsión social complementaria tiene por objeto disponer la atención de necesidades previsibles complementando a la previsión social pública. En definitiva, estos sistemas complementarios de previsión social son fórmulas de ahorro cuya finalidad es complementar al sistema público.

Dentro del Estado español, la previsión social complementaria dispone de un régimen fiscal especial que, desde siempre, ha tenido sus defensores y sus detractores. Los argumentos que se suelen ofrecer son varios, si bien aquí vamos a destacar los siguientes:

| **A favor:** | **En contra:** |
|---|---|
| El Estado, en cuanto que ejerce de cuidador de sus ciudadanos, dirige el comportamiento de éstos hacia la previsión futura a través de un sistema de incentivos fiscales. | Si el nivel de renta es bajo no es posible ahorrar, por lo que realmente se incentiva a las rentas medias y altas. |
| El ahorro privado reduce el gasto público cuando se producen situaciones de necesidad. | |
| Dado que el ahorro en previsión social deja prisioneras las aportaciones efectuadas durante un cierto tiempo, hay que incentivarlo de alguna manera. | |
| El incentivo fiscal incrementa el ahorro a largo plazo. | No está acreditado que el incentivo fiscal ayude a incrementar el ahorro. |

ISBN: 978-84-7777-502-7

## 2. Características de los sistemas de protección

En términos generales las características de los sistemas públicos de Seguridad Social y de los sistemas complementarios son las siguientes:

| Sistemas públicos de Seguridad Social: | Sistemas complementarios de previsión social: |
|---|---|
| Obligatoriedad: no se deja a la voluntad de las personas la «afiliación» o no al sistema de protección de las contingencias. | Voluntario. |
| Mayoritariamente contributivos: existe una relación entre cotizar y recibir prestaciones. Existen prestaciones no contributivas para proteger a las personas que no han podido cotizar lo suficiente. | Complementario del sistema público, al que no sustituye, ni libera de efectuar las aportaciones establecidas al sistema público. |
| Sistema de financiación de reparto: se produce una trasferencia de rentas de los actuales trabajadores activos a los pensionistas o beneficiarios de las prestaciones. Esto es, las pensiones de una generación se pagan con las aportaciones de las generaciones siguientes. | Sistema de capitalización: las aportaciones realizadas, junto con los intereses devengados, generan un fondo propio del socio. En los sistemas individuales y de empleo de aportación definida cada persona soporta su propio riesgo, mientras que en los sistemas de empleo de prestación definida sí se produce una solidaridad entre los miembros del colectivo. |
| Gestión pública. | Gestión privada con control público. |

## 3. Modalidades de la previsión social complementaria

La previsión social complementaria se puede clasificar de diversas formas. En este trabajo se van a resaltar las siguientes:

a. Según los sujetos constituyentes:

| Sistema: | Promotor: | Socio: |
|---|---|---|
| De empleo. | Una persona o entidad. | Los trabajadores. |
| Asociado. | Asociación o agrupación. | Los asociados o afiliados. |
| Individual. | Entidad financiera o aseguradora. | Las personas que se adhieren al sistema. |

b. Según las obligaciones asumidas:

| **De prestación definida:** | **De aportación definida:** | **Mixto:** |
|---|---|---|
| Se establece la prestación que va a recibir el socio o el beneficiario. | Lo que se encuentra establecido es la aportación de los socios y, en su caso, las contribuciones de los promotores. | Mezcla de los dos anteriores. |

c. Según la modalidad de cobro de las prestaciones:

| **En forma de capital:** | **En forma de renta:** | **Mixta:** |
|---|---|---|
| Se percibe uno o varios pagos pero sin periodicidad alguna. | Se perciben varios pagos con periodicidad regular, realizándose al menos un pago al año. | Se combinan percepciones de renta con pago en forma de capital. |

## 4. Instrumentos de previsión social

Los instrumentos de previsión social más usuales son los siguientes:

a) Entidades de Previsión Social Voluntaria: son entidades sin ánimo de lucro cuya finalidad es proteger a los asociados frente a determinadas contingencias.
b) Planes y Fondos de Pensiones: los Planes de Pensiones son contratos en base a los que se canaliza el ahorro relacionado con la previsión. Estos Planes se instrumentan a través de Fondos, que son patrimonios creados para dar cumplimiento al objeto de los Planes de Pensiones.
c) Contratos de seguro: el asegurador se obliga, mediante el pago de una prima y para el caso de que se produzca la circunstancia objeto de cobertura, a indemnizar el daño producido o a satisfacer un capital, renta o prestación acordada. En este caso el tomador del seguro es una empresa que tenga asumidos compromisos por pensiones, el asegurado es el trabajador y el beneficiario es la persona a cuyo favor se generan las prestaciones.
d) Mutualidades de Previsión Social: son entidades aseguradoras privadas que ejercen una modalidad aseguradora, mediante aportaciones de prima, fija o variable, de los mutualistas.
e) Planes de Previsión Social Empresarial: contrato de seguro con ventajas similares a los Planes de Pensiones.
f) Planes de Previsión Asegurados: contrato de seguro réplica de los Planes de Pensiones.

ISBN: 978-84-7777-502-7

## 5. Contingencias cubiertas

La acción protectora de la Seguridad Social se suele extender a las siguientes contingencias:

— Jubilación: el objeto es cubrir la pérdida de rentas que se produce cuando el trabajador abandona la vida activa.
— Incapacidad permanente total para el desarrollo de la profesión habitual, incapacidad permanente absoluta para todo tipo de trabajo y gran invalidez: se cubre la situación que se produce por no poder trabajar y, en consecuencia, no percibir retribuciones.
— Fallecimiento, viudedad y orfandad.
— Desempleo.
— Dependencia severa (la persona necesita ayuda de terceros para realizar varias actividades básicas de la vida diaria, si bien no se requiere apoyo permanente de un cuidador) o gran dependencia (en este caso se necesita apoyo indispensable y permanente de otra persona).
— Asistencia sanitaria. En este caso no se está ante una prestación económica, sino de servicio.
— Otras contingencias: incapacidad temporal (en los supuestos en que un trabajador se encuentra de baja por enfermedad o accidente), prestaciones por hijo o ascendientes a cargo, etc.

## 6. Prestaciones de la Seguridad Social

Se puede decir que las prestaciones de la Seguridad Social pueden clasificarse de varias formas, si bien nos centraremos en los dos siguientes criterios:

1. Atendiendo al concepto económico, se puede diferenciar entre prestaciones económicas y prestaciones en especie. Así:

   a) Prestaciones económicas: teniendo en cuenta que las situaciones de necesidad protegida implican un aumento de los gastos o una disminución de los ingresos, las prestaciones económicas pueden presentar diversas modalidades:

      — Por su forma de pago:

         • Prestaciones periódicas.
         • Prestaciones a tanto alzado.

      — Por su duración:

         • Prestaciones temporales.
         • Prestaciones vitalicias.

   b) Prestaciones en especie: Asistencia sanitaria.

2. Atendiendo al criterio de los requisitos de acceso a la prestación se puede diferenciar entre prestaciones contributivas y no contributivas.

   a) Prestaciones contributivas: Se exigen determinados requisitos, como la afiliación y cotización previa.
   b) Prestaciones no contributivas: se establecen para contingencias de necesidad y se reconocen a personas que no pueden acceder a las prestaciones contributivas por no reunir los requisitos establecidos para acceder a ellas y carecen de recursos económicos.

## II. RÉGIMEN FISCAL DE LA PREVISIÓN SOCIAL COMPLEMENTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la regulación de la previsión social complementaria descansa, entre otros principios, en el de diferimiento de tributación. En base a este principio se permite reducir la base imponible del Impuesto en las aportaciones efectuadas a los sistemas complementarios de previsión social y se tributa en el momento en que se perciben prestaciones de dichos sistemas.

Además, la tributación de las cantidades percibidas de los sistemas de previsión social complementaria se realiza con independencia de que las cantidades percibidas puedan corresponderse con aportaciones y/o contribuciones que no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Señalado lo anterior, a continuación se va a seguir el siguiente esquema de explicación de la materia que nos ocupa:

a) Síntesis del tratamiento fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
b) Instrumentos de previsión social que generan reducción en la base imponible.
c) Aportaciones a la previsión social complementaria: tratamiento fiscal.
d) Prestaciones de la previsión social complementaria: tratamiento fiscal.

### 1. Resumen del tratamiento fiscal

Tal como se ha expuesto anteriormente, la previsión social complementaria implica realizar unas aportaciones para percibir unas prestaciones cuando se produzcan determinadas situaciones o contingencias.

Pues bien, la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas otorga el siguiente tratamiento fiscal:

a) Las aportaciones efectuadas a la previsión social complementaria permiten reducir la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
b) Las prestaciones percibidas de la previsión social complementaria se integran en la base imponible general del Impuesto bajo el concepto de rendimientos de trabajo.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Más adelante se hace referencia al régimen fiscal establecido para las aportaciones y prestaciones correspondientes a la previsión social complementaria. Antes se va a hacer referencia a los instrumentos de previsión social que generan reducción de la base imponible general en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## 2. Instrumentos de previsión social que generan reducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

| **Resumen** | |
|---|---|
| Los instrumentos que reducen la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se resumen de la siguiente forma: | |
| Entidades de Previsión Social Voluntaria: | Aportaciones realizadas por los socios, incluyendo las contribuciones del socio protector que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo. |
| Planes de Pensiones: | Aportaciones realizadas por los partícipes, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo. |
| Planes de Pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003: | Aportaciones realizadas por los partícipes. |
| Mutualidades de Previsión Social: | Aportaciones y contribuciones. |
| Planes de Previsión Asegurados: | Primas satisfechas. |
| Planes de Previsión Social Empresarial: | Aportaciones realizadas por los trabajadores, incluyendo las contribuciones del tomador. |
| Seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia: | Primas satisfechas. |

A continuación se procede a desarrollar brevemente el resumen anterior.

### A. Entidades de Previsión Social Voluntaria

Reducen la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las aportaciones realizadas por los socios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria que tengan por objeto la cobertura de determinadas contingencias. Estas contingencias son las siguientes:

— jubilación o situación asimilable,
— incapacidad permanente o invalidez,
— fallecimiento,
— dependencia severa o gran dependencia,
— desempleo de larga duración (= pérdida de empleo o cese de la actividad en el caso de trabajadores por cuenta propia, que supere determinado período de tiempo),
— enfermedad grave (= enfermedad física o psíquica que incapacite temporalmente por un período superior a tres meses y que requiera intervención quirúrgica mayor o tratamiento hospitalario del socio o de determinados parientes de éste).

También reducen dicha base imponible las contribuciones del socio protector que hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo.

### B. Planes de Pensiones

Reducen la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las aportaciones realizadas por los partícipes a Planes de Pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo.

Las contingencias cubiertas son las siguientes:

— jubilación,
— incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual, absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez,
— muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas y
— dependencia severa o gran dependencia del partícipe según lo dispuesto en la legislación sobre promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

### C. Planes de Pensiones europeos

Reducen la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las aportaciones realizadas por los partícipes a los Planes de Pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

| | |
|---|---|
| Imputación: | Las contribuciones deben imputarse fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación. |
| Irrevocabilidad: | Se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura. |
| Titularidad: | Se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista la contribución. |
| Contingencias cubiertas: | Tienen que ser las establecidas en la legislación reguladora de los Planes y Fondos de Pensiones. |

ISBN: 978-84-7777-502-7

### D. Mutualidades de Previsión Social

Las Mutualidades de Previsión Social son entidades que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario y complementario al sistema público de la Seguridad Social, mediante la aportación de primas.

Pues bien, reducen la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las aportaciones y contribuciones a Mutualidades de Previsión Social que cumplan los siguientes requisitos:

| | | |
|---|---|---|
| Profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social: | Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión Social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges o parejas de hecho y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas Mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de determinadas contingencias, siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para determinar los rendimientos netos de las actividades económicas. | Contingencias: jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual, absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez, muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas y dependencia severa o gran dependencia del partícipe según lo dispuesto en la legislación sobre promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. |
| Profesionales o empresarios integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social: | Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión Social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges o parejas de hecho y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas Mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de determinadas contingencias. | Contingencias: las mismas que antes. |

| | | |
|---|---|---|
| Trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores: | Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con Mutualidades de Previsión Social por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la Disposición Adicional Primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores. | |

### E. Planes de Previsión Asegurados

Los Planes de Previsión Asegurados son productos de ahorro instrumentados a través de contratos de seguro que tienen el mismo régimen fiscal que los Planes de Pensiones.

En este caso, reducen la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las primas satisfechas a los Planes de Previsión Asegurados. Estos Planes de Previsión Asegurados deben cumplir los siguientes requisitos:

| | |
|---|---|
| El contribuyente debe ser: | El tomador, el asegurado y el beneficiario, si bien en el caso de fallecimiento se puede generar el derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas. |
| Contingencias cubiertas: | Igual que en Planes y Fondos de Pensiones, siendo la contingencia de jubilación la cobertura principal. (1) |
| Interés: | El seguro tiene que ofrecer una garantía de interés, así como utilizar técnicas actuariales. |
| Rotulación: | Se debe hacer constar expresamente que se trata de un Plan de Previsión Asegurado. |
| Movilización: | La movilización de la provisión matemática a otro Plan de Previsión Asegurado debe cumplir determinados requisitos. En efecto, el tomador podrá movilizar la totalidad o parte de su provisión matemática a otro Plan de Previsión Asegurado de los que sea tomador, o a un Plan de Pensiones del sistema individual o asociado de los que sea partícipe. Ahora bien, una vez producida la contingencia, esta movilización sólo será posible si las condiciones del plan lo permiten. (2) |

ISBN: 978-84-7777-502-7

| | |
|---|---|
| Supletoriedad: | En lo no previsto de forma expresa en la normativa tributaria, el régimen de las aportaciones, contingencias y prestaciones de estos contratos se regirá por la normativa reguladora de los Planes de Pensiones, salvo los aspectos financiero-actuariales de las provisiones técnicas correspondientes. |
| Inembargabilidad: | Los derechos en un Plan de Previsión Asegurado no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que se hagan efectivos en los supuestos de enfermedad grave o desempleo de larga duración. |

*Notas:*

(1) ¿Cuándo se entiende que se cumple el requisito de que la cobertura principal es la de jubilación? Este requisito se considera cumplido cuando se verifique la condición de que el valor de las provisiones matemáticas para jubilación y dependencia alcanzadas al final de cada anualidad representan, al menos, el triple de la suma de las primas pagadas desde el inicio del Plan para el capital de fallecimiento e incapacidad.

(2) Especialidad de Gipuzkoa: La normativa señala que el tomador de un Plan de Previsión Asegurado podrá movilizar la totalidad o parte de su provisión matemática a un Plan de Pensiones de empleo del que sea partícipe o a un plan de previsión social en el que tenga la condición de asegurado.

### F. Planes de Previsión Social Empresarial

Los Planes de Previsión Social Empresarial son un seguro colectivo asimilable a los Planes de Pensiones de empleo.

Pues bien, reducen la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las aportaciones realizadas por los trabajadores a los Planes de Previsión Social Empresarial, incluyendo las contribuciones del tomador. Estos planes deben cumplir los siguientes requisitos:

| | |
|---|---|
| Principios que rigen: | |
| — No discriminación: | Debe garantizarse el acceso a cualquier persona física que reúna las condiciones de vinculación o de capacidad de contratación que caracterizan cada tipo de contrato. |
| — Capitalización: | Se instrumentarán mediante sistemas financieros y actuariales de capitalización. En consecuencia, las prestaciones se ajustarán estrictamente al cálculo derivado de tales sistemas. |
| — Irrevocabilidad de aportaciones: | Las aportaciones realizadas no se podrán revocar. |
| — Atribución de derechos: | Las aportaciones determinan para los partícipes los derechos recogidos en la legislación reguladora de los planes y fondos de pensiones. |

| | |
|---|---|
| Imputación: | La póliza establecerá las primas que debe satisfacer el tomador y que han de ser imputadas a los asegurados. |
| Rotulación: | Se debe hacer constar expresamente que se trata de un Plan de Previsión Social Empresarial. |
| Movilización: | En determinadas condiciones se puede movilizar la provisión matemática a otro Plan de Previsión Social Empresarial. |
| Contingencias cubiertas: | Igual que en los Planes de Previsión Asegurados. |
| Interés: | Igual que en los Planes de Previsión Asegurados. |
| Supletoriedad: | Igual que en los Planes de Previsión Asegurados. |
| Inembargabilidad: | Igual que en los Planes de Previsión Asegurados. |

### G. Seguros de dependencia severa o de gran dependencia

Reducen la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia de acuerdo a lo dispuesto en la legislación de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

En este caso se habilita a las personas que tengan con el contribuyente una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, sea su cónyuge o pareja de hecho o sean las personas que tengan al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, para reducir su base imponible general en las primas satisfechas a este tipo de seguros. En este caso operarán los límites generales de reducción que se comentan más adelante.

Además, se establece un límite conjunto para las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente. Este límite de reducción es de 5.000 euros anuales.

¿Qué sucede cuando concurran varias primas a favor de un mismo contribuyente y se rebase el límite de 5.000 euros? En este caso se actuará de la siguiente forma:

— En primer lugar reducirán las primas satisfechas por el propio contribuyente.
— Si aún queda saldo, se aplicará la reducción por las primas satisfechas por otras personas, y si la suma de estas primas, más las del propio contribuyente, supera el límite de 5.000 euros, la reducción de las personas que no sean el contribuyente se efectuará de forma proporcional.

Además, se dispone que el pago de estas primas no se encuentre sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Este contrato de seguro debe cumplir los siguientes requisitos:

ISBN: 978-84-7777-502-7

| | |
|---|---|
| El contribuyente debe ser: | El tomador, el asegurado y el beneficiario, si bien en el caso de fallecimiento se puede generar el derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de otros herederos o personas designadas. |
| Interés: | El seguro tiene que ofrecer una garantía de interés, así como utilizar técnicas actuariales. |
| Supletoriedad: | Igual que en los Planes de Previsión Asegurados. |
| Inembargabilidad: | Igual que en los Planes de Previsión Asegurados. |

## H. Otras cuestiones

1. Los instrumentos anteriores tienen varias cosas en común. Una de estas notas comunes es que las aportaciones tienen como finalidad cubrir determinadas contingencias. Pero ¿qué sucede en los supuestos en que el interesado dispone de los derechos consolidados o de los derechos económicos que se derivan de los diferentes sistemas de previsión social, de forma total o parcial, en supuestos distintos de los previstos en la normativa que se les aplica? En estos casos el contribuyente debe proceder a imputarse las reducciones practicadas en la base imponible general, presentando para ello las correspondientes autoliquidaciones complementarias y abonando los intereses de demora oportunos. Además, las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

   Estas autoliquidaciones complementarias que deben presentarse para reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas se presentarán en el plazo que media entre la fecha de la disposición anticipada y la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se realice la disposición anticipada.
2. Otra cuestión que se suele plantear con cierta frecuencia es la relativa a lo que sucede en los casos en que el contribuyente se encuentra jubilado y sigue realizando aportaciones a sistemas de previsión. En estos casos no cabrá reducir la base imponible en las aportaciones y contribuciones que se realicen a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquel en que los socios, partícipes, mutualistas o asegurados se encuentren en situación de jubilación.
3. Relacionado con lo anterior, cabe preguntarse cuándo se entiende que una persona se encuentra en situación de jubilación. Esta situación se produce cuando el socio, partícipe, mutualista o asegurado acceda efectivamente a la jubilación en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o en las entidades que lo

sustituyan o actúen como alternativas a dicho régimen. Junto a esta regla general, conviven tres especificaciones, que son las siguientes:

- Se estima como jubilación la jubilación anticipada, la flexible, la parcial y otras fórmulas equivalentes.
- En los casos en que no sea posible acceder a la jubilación, ésta se entenderá producida, a efectos de la contingencia, en la edad fijada en los Estatutos del correspondiente Plan de Previsión Social, que no podrá ser inferior a los 60 años, y, caso de que no fije una edad, en el momento en el que se alcance la edad ordinaria de jubilación establecida en el régimen general de la Seguridad Social.
- Los contribuyentes en situación de incapacidad tendrán la consideración de jubilados a partir de la edad ordinaria de jubilación establecida en el régimen general de la Seguridad Social.

4. Finalmente hay que tener en cuenta que en los casos en que el socio, partícipe, mutualista o asegurado pase a la situación de jubilación parcial, podrá aplicarse reducción de la base imponible general por las aportaciones y contribuciones efectuadas para la jubilación total.

Igualmente hay que tener en cuenta que en las aportaciones y contribuciones a Entidades de Previsión Social Voluntaria realizadas en el mismo ejercicio en que se cobre una prestación en forma de capital por la contingencia de jubilación o por motivos distintos del acaecimiento de las diferentes contingencias cubiertas, desempleo de larga duración o enfermedad grave, la reducción se verá limitada al importe de las aportaciones realizadas en el ejercicio que se corresponda con las percepciones que se integren efectivamente en la base imponible del Impuesto.

**Especialidad de Gipuzkoa:**

A los efectos de aplicar este límite se deben tener en cuenta las siguientes reglas:

a) No se aplicará dicho límite respecto del importe de la aportación que exceda de la cuantía de la prestación percibida en el período impositivo.
b) Hasta dicha cuantía podrá ser objeto de reducción el importe de la aportación que no exceda del que se haya computado efectivamente como rendimiento íntegro en la base imponible del período impositivo.

Lo anterior no afecta a las aportaciones y contribuciones realizadas a Planes de Pensiones de empleo, a Planes de Previsión Social Empresarial, a Planes de Pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, a Mutualidades de Previsión Social o a Entidades de Previsión Social de empleo, ni a las aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

ISBN: 978-84-7777-502-7

## 3. Reducción por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. Límites de la reducción

### A. Aportaciones al sistema de previsión social del contribuyente

Las aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social tienen determinados límites, que son los siguientes:

a) Límite de las aportaciones realizadas por el contribuyente: 5.000 euros anuales de las aportaciones realizadas por el contribuyente en concepto de socio, partícipe, mutualista o asegurado.

   Este límite es conjunto respecto de la suma de las aportaciones efectuadas a los diferentes sistemas de previsión social realizadas por el contribuyente.

b) Límite de las contribuciones empresariales: 8.000 euros anuales para las contribuciones empresariales realizadas por los socios protectores, promotores de Planes de Pensiones de empleo, Mutualidades de Previsión Social que actúen como instrumento de previsión social empresarial, tomador en los Planes de Previsión Social Empresarial o seguros colectivos de dependencia a favor de los socios, partícipes, asegurados o mutualistas, siempre que hayan sido imputadas a éstos.

   Hay que tener en cuenta que el límite de 8.000 euros anuales es para la suma de las contribuciones empresariales y que dentro de este límite se incluyen las aportaciones propias que el empresario individual realice a entidades o Mutualidades de Previsión Social, a Planes de Pensiones de empleo o a Planes de Previsión Social Empresarial o seguros colectivos de dependencia, de los que a su vez sea promotor y partícipe, o mutualista, tomador o socio protector y beneficiario.

c) Límite conjunto para las aportaciones realizadas por el contribuyente y contribuciones empresariales: 12.000 euros anuales. Este límite conjunto no modifica los límites individuales.

Por lo tanto:

| **Concepto:** | **Límite:** |
|---|---|
| Aportaciones del contribuyente: | 5.000 euros. |
| Contribuciones empresariales: | 8.000 euros. |
| Límite conjunto de aportaciones del contribuyente + contribuciones empresariales: | 12.000 euros. |

¿Qué sucede cuando se rebasa alguno/s o todos los límites anteriores? Para estos casos se establece que cuando en el período impositivo concurran aportaciones y contribuciones empresariales, se aplicará en primer lugar la reducción correspondiente a las contribuciones y a continuación la correspondiente a las aportaciones.

### B. Aportaciones a sistemas de previsión social del cónyuge o pareja de hecho

Conviviendo con el régimen anterior cabe la posibilidad de que un contribuyente realice aportaciones a sistemas de previsión social de su cónyuge o pareja de hecho. Estas aportaciones también reducen la base imponible general, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

— El cónyuge o pareja de hecho no debe tener rentas a integrar en la base imponible general en cuantía igual o superior a 8.000 euros anuales.
— El socio, partícipe, mutualista o titular debe ser el cónyuge o pareja de hecho.

La aplicación de esta reducción por aportaciones a sistemas de previsión social del cónyuge o pareja de hecho determina:

— Una reducción de la base imponible que opera con independencia de las reducciones realizadas al sistema propio de previsión social del contribuyente. Por lo tanto, el límite de la aportación a favor del cónyuge o pareja de hecho lo es con independencia del límite de 5.000 euros establecido para las aportaciones del propio contribuyente a su sistema de previsión social.
— El límite máximo anual de reducción por aportación a favor del cónyuge o pareja de hecho es de 2.400 euros.

Para evitar la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se establece que las aportaciones realizadas al cónyuge o pareja de hecho se encuentran no sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, por lo tanto, no devengan cuota por este tributo.

### C. Reducción por aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad

También cabe la posibilidad de aplicar una reducción por las aportaciones efectuadas a sistemas de previsión social a favor de personas con discapacidad.

En estos casos se requiere que la persona tenga la siguiente discapacidad:

— Física o sensorial: igual o superior al 65%.
— Psíquica: igual o superior al 33%.
— Declarada judicialmente en virtud de las causas establecidas en el Código Civil, con independencia de su grado.

Los aportantes pueden ser:

— La propia persona con discapacidad.
— Parientes en línea directa o colateral hasta el tercer grado.
— Cónyuge o pareja de hecho.
— Los que ostenten el régimen de tutela o acogimiento.

Por lo tanto, en estos casos, las aportaciones efectuadas a sistemas de previsión social a favor de estas personas pueden ser objeto de reducción en la base imponible general.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Estas aportaciones tienen los siguientes límites:

| | **Límite: (euros)** |
|---|---|
| a) Límite individual de las aportaciones anuales realizadas por cada persona a favor de personas con discapacidad con las que exista relación de parentesco o tutoría.<br>Este límite es individual, esto es, para cada persona que realice aportaciones, sin perjuicio de lo que se va a indicar a continuación respecto del límite conjunto.<br>Para la aplicación de esta reducción se precisa que exista la siguiente relación de parentesco a que se ha hecho referencia anteriormente, esto es:<br>— En línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive.<br>— El cónyuge o pareja de hecho.<br>— Los que tengan a su cargo a la persona con discapacidad en régimen de tutela o acogimiento.<br>La aplicación de esta reducción requiere que la persona con discapacidad sea designada beneficiaria única e irrevocable para cualquier tipo de contingencia, admitiéndose que la contingencia de muerte de la persona con discapacidad pueda generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones.<br>Este límite opera para el conjunto de las modalidades de previsión social.<br>Estas aportaciones, en la medida que constituyen una liberalidad, deberían tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sin embargo la normativa establece expresamente que estas aportaciones no están sujetas a dicho Impuesto.<br>Este límite es independiente de los establecidos para las aportaciones realizadas por el aportante a su propio sistema de previsión social. | 8.000 |
| b) Aportaciones anuales realizadas por la propia persona con discapacidad:<br>Este límite opera para el conjunto de modalidades de previsión social. | 24.250 |
| c) Límite conjunto anual para las aportaciones realizadas a favor de la misma persona con discapacidad:<br>Este límite alcanza a las reducciones que se pueden aplicar el conjunto de personas que realizan aportaciones a favor de la misma persona con discapacidad y las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad.<br>En caso de que se rebase este límite se actuará de la siguiente forma:<br>— En primer lugar, reducen las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad.<br>— Si queda saldo, se aplicarán reducción las personas que hayan aportado a favor de la persona con discapacidad. Caso de que estas aportaciones, junto a la de la propia persona con discapacidad, rebase el límite establecido, se aplicarán la reducción estas personas que han aportado a favor de la persona con discapacidad, pero de forma proporcional, sin que el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realizan aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad pueda exceder del límite conjunto establecido. | 24.250 |

¿Qué sucede con las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción? La normativa señala que estas aportaciones no reducidas por insuficiencia de la base imponible general o por exceder del límite máximo se podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes. Ahora bien, la aplicación de esta regla tiene las dos siguientes matizaciones:

— La posibilidad de traslado a ejercicios futuros se refiere a las aportaciones a la previsión social de personas con discapacidad cuando se rebase el límite de 8.000 euros.
— No cabe trasladar a ejercicios futuros las aportaciones que excedan de los límites máximos previstos en la normativa financiera.

¿Qué sucede en los supuestos en que el interesado dispone de los derechos consolidados o de los derechos económicos, de forma total o parcial, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de sistemas de previsión constituidos a favor de personas con discapacidad? En estos casos, y al igual que antes, el contribuyente debe proceder a imputarse las reducciones practicadas en la base imponible general, presentando para ello las correspondientes autoliquidaciones complementarias y abonando los intereses de demora oportunos. Además, y por otra parte, las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

Estas autoliquidaciones complementarias para reponer las reducciones indebidamente practicadas se deben presentar en el plazo que media entre la fecha de la disposición anticipada y la finalización del plazo establecido para presentar la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se realice la disposición anticipada.

Recordar que las prestaciones procedentes de sistemas de previsión social efectuadas a su favor y percibidas en forma de renta por las personas con discapacidad tributan como rendimientos del trabajo, teniendo en cuenta que se encuentra exenta la cantidad resultante de multiplicar por tres el salario mínimo interprofesional.

### D. Régimen fiscal de las aportaciones y prestaciones de la Mutualidad de Previsión Social de Deportistas Profesionales

En base a este régimen fiscal, vigente en Álava y Bizkaia, los deportistas profesionales y de alto nivel que realicen aportaciones a la Mutualidad de Deportistas Profesionales disponen de un régimen específico por las aportaciones realizadas y prestaciones recibidas. Este régimen es el siguiente:

a) Las aportaciones, directas o imputadas, podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto con el límite de la suma de los rendimientos del trabajo resultantes de minorar el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles y de los rendimientos netos de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta el importe máximo de 24.250 euros.

ISBN: 978-84-7777-502-7

b) Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible general por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite anterior podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes. Esta regla no resulta de aplicación a las aportaciones que excedan del límite financiero máximo establecido.
c) La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los previstos en la normativa determina la obligación de reponer en la base imponible general las reducciones indebidamente realizadas, más los intereses de demora. Igualmente hay que tener en cuenta que las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, tributarán como rendimientos del trabajo en el período impositivo en que se perciban.
d) Las prestaciones percibidas y la percepción de los derechos consolidados en los supuestos previstos en la normativa tributarán en su integridad como rendimientos del trabajo.

Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los Planes de Pensiones.

Además, los deportistas profesionales y de alto nivel que hayan finalizado su vida laboral o hayan perdido esta condición, podrán realizar aportaciones a esta Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales. Estas aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias de jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual, absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez, muerte del partícipe o beneficiario, y dependencia severa o gran dependencia del partícipe según lo dispuesto en la legislación sobre promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

También hay que tener en cuenta que los derechos consolidados de los mutualistas podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos de desempleo de larga duración y enfermedad grave.

En estos supuestos de cese de la actividad de deportista profesional, el límite máximo conjunto de reducción de estas aportaciones será el establecido con carácter general para cualquier tipo de contribuyente.

## 4. Traslado a ejercicios futuros

Puede ocurrir que no se hayan podido reducir de la base imponible general determinadas cantidades aportadas o contribuciones empresariales imputadas. Esta situación puede darse, por ejemplo, porque se hacen aportaciones por encima de los límites antes señalados o porque la base imponible es inferior a las cantidades a reducir.

Pues bien, en estos casos las cantidades pendientes de reducir se podrán aplicar en los cinco ejercicios siguientes.

Para poder realizar esta reducción en los años siguientes se precisa:

— Que las cantidades aportadas no se hubieran podido reducir de la base imponible general por exceder la aportación de 5.000 euros. Se precisa, además, que

en el ejercicio en que se aplique la reducción no se encuentre el contribuyente en situación de jubilación.

— Que las contribuciones empresariales no se hubieran podido reducir de la base imponible general por exceder del límite de 8.000 euros o del límite conjunto de 12.000 euros.

— Que las aportaciones realizadas por el contribuyente a favor del cónyuge o pareja de hecho no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general por exceder del límite de 2.400 euros. En este caso también se precisa que en el ejercicio en que se aplique la reducción el cónyuge o pareja de hecho no se encuentre en situación de jubilación.

— Cuando las aportaciones o las contribuciones no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible general debido a que ésta no tiene cuantía suficiente para absorber la reducción, podrá aplicarse la reducción en los cinco ejercicios siguientes siempre y cuando en el ejercicio en que se reduzcan estos saldos no se encuentre el interesado en situación de jubilación.

Estas reglas de traslado a los ejercicios siguientes no amparan las aportaciones y contribuciones efectuadas por encima de los límites financieros establecidos en la respectiva legislación sustantiva de los diferentes instrumentos de previsión social.

La imputación de los excesos se realizará en el primer ejercicio, dentro de los cinco ejercicios siguientes, en el que sea positivo el resultado de minorar la base imponible general en el importe de las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos. Esta imputación se llevará a cabo respetando, en todo caso, las condiciones y los límites establecidos con carácter general a los que se ha hecho referencia anteriormente.

En el caso de que en el período impositivo en que se produzca el exceso concurran aportaciones del contribuyente y contribuciones que excedan de los límites establecidos, se aplicarán las reducciones según el siguiente orden:

— Aportaciones de ejercicios anteriores.
— Contribuciones de ejercicios anteriores.
— Contribuciones del ejercicio.
— Aportaciones del ejercicio.

**Régimen transitorio:**

Los excesos de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social en la redacción que resultó de aplicación a 31 de diciembre de 2013, procedentes de los ejercicios 2009 a 2013 y que se encuentren pendientes de reducir a 1 de enero de 2014, se podrán reducir respetando los límites anteriores de 5.000, 8.000 y 12.000 euros, sin que resulte de aplicación el límite relativo a la situación de jubilación (en virtud del cual se establece que no podrán reducirse de la base imponible las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social que se realicen a partir del inicio del período impositivo siguiente a aquel en el que los socios, partícipes, mutualistas o asegurados se encuentren en situación de jubilación).

ISBN: 978-84-7777-502-7

## 5. Prestaciones recibidas de la previsión social complementaria

### A. Prestaciones en forma de renta

Tienen la consideración de rendimientos del trabajo las siguientes percepciones:

— Pensiones y haberes pasivos procedentes de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas.
— Prestaciones percibidas por los beneficiarios de Mutualidades generales obligatorias de funcionarios, Colegios de huérfanos y entidades similares.
— Cantidades percibidas por:

- Los socios de número y los beneficiarios de las Entidades de Previsión Social Voluntaria, salvo que se aporten íntegramente a otra Entidad de Previsión Social Voluntaria en un plazo no superior a dos meses.
- Los beneficiarios de los Planes de Pensiones.
- Los beneficiarios de contratos de seguros concertados con Mutualidades de Previsión Social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas u objeto de reducción en la base imponible del Impuesto.
- Los beneficiarios de los Planes de Previsión Social Empresarial.
- Los beneficiarios de los Planes de Previsión Asegurados.
- Los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.
- Las cantidades percibidas por jubilación e invalidez por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los Planes de Previsión Social Empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador.

Este tipo de rentas se integran en la base imponible general al 100%, esto es, se integra la totalidad de la cantidad percibida.

### B. Prestaciones en forma de capital

Ahora bien, estas prestaciones, cuando se cobran en forma de capital, tienen un tratamiento diferente. Efectivamente, olvidándonos del último supuesto (esto es, el referido a las cantidades percibidas por jubilación e invalidez por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los Planes de Previsión Social Empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador), la regla general es que este tipo de prestaciones, cuando se perciben en forma de capital, se integran en la base imponible al 100%.

Ahora bien, la cantidad percibida en forma de capital se integrará al 60% en el supuesto de la primera prestación que se perciba por cada una de las diferentes contingencias, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. Este plazo de dos años no resulta exigible en el caso de prestaciones por invalidez o dependencia.

Esto es, se integrarán al 60% las prestaciones en forma de capital siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Se aplica a la primera prestación, esto es, se aplica únicamente a la primera prestación, entendiendo por tal la recibida desde el 1 de enero de 2014.
b) Se aplica a la primera prestación por:

   — Cada una de las contingencias cubiertas. A estos efectos tienen la consideración de contingencias las siguientes:

     • Jubilación, en cualquiera de los supuestos en los que se contempla en la normativa laboral.
     • Incapacidad permanente o invalidez.
     • Fallecimiento de cada causante.
     • Dependencia.
     • Desempleo de larga duración.
     • Enfermedad grave.

   — También se aplica el porcentaje de integración del 60% a la primera cantidad percibida por motivos distintos del acaecimiento de las diferentes contingencias cubiertas, esto es, a lo que se conoce vulgarmente como «rescates».

c) Han debido transcurrir más de dos años desde la primera aportación, si bien este plazo no opera en el caso de prestaciones por invalidez o dependencia.

¿Qué se engloba dentro del concepto de primera prestación? En este concepto se engloban las cantidades recibidas en forma de capital durante el mismo período impositivo.

Si las prestaciones no se perciben en un único período impositivo, el porcentaje de integración del 60% se aplica a la primera prestación percibida por cada una de las diferentes contingencias o rescates, siempre que se cumplan los requisitos para ello. No obstante, el contribuyente no vendrá obligado a integrar necesariamente al 60% las cantidades percibidas en forma de capital en el primer ejercicio de cobro, pudiendo optar por aplicar este porcentaje sobre los importes que obtenga, igualmente en forma de capital, en el segundo o sucesivos ejercicios, siempre y cuando no lo haya hecho con anterioridad.

En aquellos supuestos en los que las primeras cantidades que se perciban por el acaecimiento de cada una de las diferentes contingencias combinen la obtención de un capital único y, además, una renta periódica, la integración de las cantidades percibidas se efectuará aplicando los siguientes porcentajes:

ISBN: 978-84-7777-502-7

— En relación con la prestación en forma de renta (= la que consista en la percepción de dos o más pagos con periodicidad regular, incluyendo al menos un pago en cada anualidad): el 100% de lo percibido en cada período impositivo.
— En relación con el cobro en forma de capital: el 60%, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. Este plazo de dos años no es exigible en el caso de prestaciones por invalidez o dependencia. Naturalmente, se precisa que no se haya aplicado anteriormente este porcentaje reducido por la misma contingencia o rescate.

Al igual que sucede con los rendimientos irregulares, también este tipo de prestaciones tienen un límite máximo de 300.000 euros sobre el que se puede aplicar el porcentaje de integración del 60%. De esta forma, la cuantía de los rendimientos sobre los que se aplica dicho porcentaje del 60% no puede superar la cantidad de 300.000 euros anuales. Sobre el exceso se aplicará el porcentaje de integración del 100%. Dentro de este mismo límite de 300.000 euros se incluyen las prestaciones procedentes de prestaciones percibidas en forma de capital de los contratos de seguros colectivos.

**Régimen transitorio aplicable a las Mutualidades de previsión social**

Existe un régimen transitorio que establece que las prestaciones por jubilación e invalidez procedentes de contratos de seguros concertados con Mutualidades de previsión social cuyas aportaciones realizadas antes del 1 de enero de 1999 hayan podido ser minoradas, aunque sea parcialmente, de la base imponible, deben integrarse en concepto de rendimientos del trabajo.

Esta integración se realizará en la medida en que la cantidad recibida exceda de las aportaciones efectuadas que no hayan podido ser reducidas de la base imponible, ya que ello implicó una tributación efectiva.

En el supuesto de que no puedan probarse las aportaciones que no se pudieron reducir de la base imponible, se integrará el 75% de las cantidades percibidas por invalidez o jubilación.

Finalmente recordar que las prestaciones percibidas en forma de renta por personas con discapacidad se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el límite de tres veces el salario mínimo interprofesional.

## III. PROBLEMÁTICA ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA

Los Estados miembros de la Unión Europea organizan el sistema de protección o prestaciones según consideran oportuno. De esta forma, los tres niveles a que se ha hecho referencia al comienzo de este trabajo operan de forma diferente según el modelo adoptado en cada Estado miembro.

Junto a lo anterior convive el diferente tratamiento tributario que sobre esta materia tienen legislado los diferentes Estados miembros, toda vez que, salvo determinadas excepciones, la armonización de la legislación tributaria en materia de imposición directa es escasa.

A lo anterior se une, en lo que ahora interesa, la movilidad de las personas y el principio de tributación en el lugar de residencia, de tal forma que una persona, a lo largo de su vida, puede estar o haber estado sometida a diferentes legislaciones sobre los sistemas de protección social a que estamos haciendo referencia.

En la normativa comunitaria existen diversas Directivas y Comunicaciones sobre el tema que nos ocupa, si bien se considera necesario resaltar, en lo que ahora interesa, las siguientes:

a) Directiva 2003/41/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y supervisión de fondos de pensiones de empleo.

   De esta Directiva conviene destacar lo siguiente:

   — «Habida cuenta de que los regímenes de seguridad social están sometidos a una presión cada vez mayor, las pensiones ocupacionales se considerarán, en el futuro, cada vez en mayor medida como un complemento. Es necesario, por tanto, desarrollar estas pensiones sin que ello signifique poner en duda la importancia del régimen de pensiones de la seguridad social en términos de protección social segura, duradera y efectiva, que debe garantizar un nivel de vida decente en la vejez, por lo que debe constituir el núcleo del objetivo de reforzar el modelo social europeo».
   — Esta Directiva constituye «el primer paso en el camino hacia un mercado interior de la previsión ocupacional para la jubilación organizada a escala europea. Con el establecimiento de la «regla de la persona prudente» como principio sustentador en materia de inversiones de capital y el hecho de que las instituciones lleven a cabo actividades transfronterizas se potenciará el ahorro hacia el sector de la previsión ocupacional para la jubilación, contribuyéndose así al progreso económico y social».
   — «Los Estados miembros deben conservar la plena responsabilidad de la organización de sus sistemas de pensiones, así como del papel reservado a cada uno de los «tres pilares» del sistema de pensiones en cada Estado miembro. En el contexto del segundo pilar, también deben ser plenamente responsables del papel y las funciones de las diversas instituciones que llevan a cabo actividades de prestaciones ocupacionales de jubilación, tales como los fondos de pensiones de empleo, sectoriales o promovidos por las empresas y las empresas de seguros de vida. La presente Directiva no tiene por objetivo cuestionar tales prerrogativas».

   En definitiva, esta Directiva constituye «el primer paso en el camino hacia un mercado interior de la previsión ocupacional para la jubilación organizada a escala europea».

ISBN: 978-84-7777-502-7

b) Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, de 19 de abril de 2001. En esta Comunicación se planteaba «la eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo».

Esta Comunicación tiene su trascendencia y va a ser analizada a continuación. Primeramente hay que señalar que, a nivel teórico y en materia de tributación, hay que diferenciar:

a) Cotizaciones a los sistemas de empleo. La cuestión a resolver es si se concede o no algún incentivo fiscal por las aportaciones del empresario y/o trabajador a los sistemas de empleo.
b) Rendimientos de la inversión. En este caso la cuestión a resolver consiste en determinar el tratamiento fiscal que corresponde a las rentas y ganancias producidas en las entidades de pensiones.
c) Pensiones o prestaciones percibidas. Finalmente hay que determinar el tratamiento otorgado a las prestaciones percibidas de las entidades de pensiones.

¿Cuál es la respuesta que a las tres cuestiones anteriores otorgan los Estados miembros de la Unión Europea? En términos generales existen tres sistemas diferentes:

a) Sistema 1: sus características son las siguientes:

| | |
|---|---|
| Cotizaciones a los sistemas de empleo: | Exentas. |
| Rendimientos de la inversión: | Exentos. |
| Pensiones o prestaciones percibidas: | Sometidas a gravamen. |

b) Sistema 2: sus características son las siguientes:

| | |
|---|---|
| Cotizaciones a los sistemas de empleo: | Exentas. |
| Rendimientos de la inversión: | Sometidos a gravamen. |
| Pensiones o prestaciones percibidas: | Sometidas a gravamen. |

c) Sistema 3: sus características son las siguientes:

| | |
|---|---|
| Cotizaciones a los sistemas de empleo: | Sometidos a gravamen. |
| Rendimientos de la inversión: | Exentos. |
| Pensiones o prestaciones percibidas: | Exentas. |

O dicho de otra forma:

| | Sistema 1: | Sistema 2: | Sistema 3: |
|---|---|---|---|
| Cotizaciones a los sistemas de empleo: | Exentas | Exentas | Sometidas a gravamen |
| Rendimientos de la inversión: | Exentos | Sometidos a gravamen | Exentos |
| Pensiones o prestaciones percibidas: | Sometidas a gravamen | Sometidas a gravamen | Exentas |

Este diferente tratamiento fiscal origina, naturalmente, situaciones caracterizadas por su falta de homogeneidad y, en consecuencia, con resultados no asumibles dentro de las reglas básicas de la Unión Europea. En efecto, una persona a la que se aplique el sistema 3 habrá tributado por las cotizaciones efectuadas a su sistema de previsión social. Si esta persona se jubila en un Estado con el sistema 1, resulta que también va a tributar por la pensión que perciba. De esta forma se produce una doble imposición sobre una misma renta: la aportada en su momento y la percibida por la aportación efectuada.

Ahora bien, también pueden darse casos de falta de imposición. Basta con pensar en una persona que haya estado sometida a un Estado con el sistema 1, donde, por lo tanto, las aportaciones efectuadas al sistema de empleo se encuentran exentas de tributación, y que se jubila en un Estado con el sistema 3, en cuyo caso las prestaciones percibidas de su sistema de empleo se encontrarán exentas de tributación.

Junto a lo anterior hay que destacar que, incluso dentro de los Estados miembros que se acogen al mismo sistema, existen diferencias sobre el grado de exención o de tributación, toda vez que los diferentes Estados atribuyen a cada uno de los tres conceptos señalados (cotizaciones a los sistemas de empleo, rendimientos de la inversión y pensiones o prestaciones percibidas) diferentes tratamientos fiscales.

¿Cómo se resuelve esta problemática de doble imposición o desimposición? Los Estados resuelven estas cuestiones a través, fundamentalmente, de los siguientes mecanismos:

a) Concertado con otros Estados: mediante la suscripción de convenios para evitar la doble imposición.
b) Unilateralmente: adoptando disposiciones que se incorporan a su Derecho tributario interno. Así, por ejemplo, un Estado que adopte el sistema 1, puede declarar exentas las prestaciones pagadas por sistemas de otro Estado miembro en la medida en que las aportaciones realizadas se encontraron sujetas a tributación.

ISBN: 978-84-7777-502-7

# La eliminación de la doble imposición en dividendos y supuestos de desimposición

Aitor Fernández Landa

Sumario: I. Introducción. II. Marco normativo. 1. La eliminación de la doble imposición en la normativa foral guipuzcoana. 2. Exención para la eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios. 3. Interpretación literal de los requisitos de tributación. III. Supuestos de desimposición. 1. Sociedades residentes en Zonas Francas uruguayas. 2. Sociedades domiciliadas en *Free Zones* de Emiratos Árabes Unidos. IV. Naturaleza de la presunción. V. Interpretación administrativa. 1. Consulta Vinculante V1991-14, de 24 de julio, de la DGT. 2. Consulta Vinculante V1147-10, de 27 de mayo, de la DGT. 3. Consultas Vinculantes V1338-09, de 8 de junio, y V0493, de 6 de marzo, de la DGT. 4. Diputación Foral de Álava, Consulta no Vinculante de fecha 22 de enero de 2008. 5. Consulta Vinculante V0411-05, de 17 de marzo, de la DGT. 6. Interpretación administrativa: conclusiones. VI. Admisibilidad de la desimposición descrita a la luz de la legislación comunitaria, la Constitución española y el *soft-law* de la OCDE. 1. Compatibilidad con la legislación comunitaria. 2. Compatibilidad con el principio constitucional de tributación de acuerdo a la capacidad económica. 3. Compatibilidad con BEPS. VII. Conclusiones.

Resumen: El Impuesto sobre Sociedades en el Territorio Histórico de Gipuzkoa permite en determinados casos la aplicación de la exención sobre dividendos distribuidos por entidades no residentes que no hayan estado sometidas a imposición sobre sus beneficios. La norma establece una presunción *iuris et de iure* consistente en que si existe un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información que resulte de aplicación, se considera cumplido el requisito relativo a la sujeción y no exención a un impuesto análogo. La doctrina administrativa analizada refuerza la legalidad de estos supuestos de doble no imposición, sin perjuicio de que su encaje constitucional pueda resultar objetable y de que la propuesta para una Directiva del Consejo estableciendo normas contra las prácticas de evasión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, realizada por la Comisión Europea, podría evitar en el futuro estas situaciones de doble no imposición.

Palabras clave: Dividendos, exención, doble imposición, desimposición, doble no imposición.

# I. INTRODUCCIÓN

La normativa foral guipuzcoana relativa al Impuesto sobre Sociedades (en adelante «IS»), al igual que la del resto de territorios forales y la de territorio común, prevé mecanismos para la eliminación de la doble imposición cuando una sociedad residente, en este caso en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, recibe dividendos de una filial no residente.

En este sentido, el mecanismo de exención puede generar situaciones de desimposición respecto de los dividendos distribuidos por participadas extranjeras cuya adecuación al ordenamiento jurídico se pretende analizar a continuación.

# II. MARCO NORMATIVO

## 1. La eliminación de la doble imposición en la normativa foral guipuzcoana

En el ámbito del Territorio Histórico de Gipuzkoa, la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante «NFIS»), establece dos métodos alternativos para evitar la doble imposición sobre los dividendos percibidos por una sociedad residente de sus sociedades participadas no residentes[1]:

- El denominado método de exención o *participation exemption*, recogido en el artículo 33 de la citada norma, bajo el título de «eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones en beneficio»; y
- El método de deducción, regulado en el Artículo 60 bajo la denominación «deducción para evitar la doble imposición».

Como es conocido, bajo el método de exención, los dividendos obtenidos por la sociedad no residente no se integran en la base imponible del IS de ésta.

Por el contrario, si se aplica el método de deducción, los dividendos que perciba una entidad residente de una participada extranjera se integran en la base imponible del IS pero se permite la deducción en cuota del impuesto extranjero soportado por la participada que reparte los dividendos (doble imposición económica) y por la retención a la que se someta en el país extranjero a la entidad residente (doble imposición jurídica).

En términos generales, el método de deducción se limita a evitar la doble imposición. Sin embargo, el método de exención supone un beneficio fiscal para una entidad residente cuando los impuestos pagados en el extranjero tanto por la participada

[1] La promulgación de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa supuso que se unificase en el artículo 33 la exención aplicable a los dividendos distribuidos tanto por entidades residentes como no residentes, aunque con diferente alcance. A los efectos de este artículo las referencias al citado precepto legal se entenderán realizadas respecto de las entidades no residentes.

ISBN: 978-84-7777-502-7

no residente como por la matriz residente son inferiores a los impuestos que correspondería pagar en el Territorio Histórico de Gipuzkoa en el caso de integrar los citados dividendos, puesto que el contribuyente no queda obligado a tributar por la diferencia.

## 2. Exención para la eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios

En relación a la aplicación de exención para la eliminación de la doble imposición en dividendos distribuidos por participadas no residentes, interesa ahora resumir determinados requisitos que el citado artículo 33 NFIS establece:

— Participación mínima y mantenimiento de la misma: se exige que la participación en la entidad no residente sea de, al menos, un 5 por 100 del capital de ésta (3 por 100 en el caso de sociedades cotizadas en mercados secundarios) y que dicha participación se mantenga durante, al menos, un año.
— La participada debe haber quedado sujeta y no exenta a un Impuesto de naturaleza análoga al IS (tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades[2]):

  • No se aplica la exención cuando la entidad participada es residente en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente del IS acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.
  • El requisito de la tributación se entiende cumplido si el país de residencia de la participada ha concluido con el Reino de España un convenio para evitar la doble imposición internacional (en adelante «CDI»), que le sea de aplicación y que contenga una cláusula de intercambio de información.

— Beneficios empresariales: Los beneficios que se reparten o en los que se participa deben proceder de la realización de actividades empresariales, para lo que será imprescindible que, al menos, el 85 por 100 de los ingresos del ejercicio de la entidad que reparte el dividendo correspondan a ese tipo de rentas.
— Tributación nominal de la participada: La sociedad que reparte los dividendos debe haber tributado en un Impuesto análogo al IS a un tipo de gravamen superior al 10 por 100. Sin embargo, este requisito se entiende cumplido:

  • Cuando el país de residencia de la participada ha concluido un CDI con el Reino de España que incluya una cláusula de intercambio de información; y
  • A la participada le resulte de aplicación el citado CDI.

[2] Artículo 1 NFIS.

### 3. Interpretación literal de los requisitos de tributación

Como se ha indicado, el artículo 33 NFIS establece diferentes requisitos para la aplicación de la exención respecto de los dividendos percibidos de participadas no residentes.

Entre estos requisitos exige que la entidad participada no residente esté sujeta y no exenta a un Impuesto de naturaleza análoga al IS y que el tipo de gravamen aplicable en dicho impuesto sea, al menos, del 10 por 100.

Sin embargo, ambos requisitos se entienden cumplidos si la sociedad es residente en un país que haya concluido un CDI con el Reino de España, siempre que el CDI resulte de aplicación a la participada.

El inciso relativo a que el CDI resulte de aplicación a la participada plantea aspectos que deberán ser tomados en cuenta a la hora de la aplicación de la exención (*e.g.* que la participada no esté excluida de la aplicación del CDI por las disposiciones de éste, que la sede de dirección efectiva se encuentre en el país no residente que ha concluido el CDI, etc.).

En todo caso, de una interpretación literal del artículo 33 NFIS cabe concluir que si una sociedad participada no residente distribuye dividendos y dicha participada reside en un país con el que España ha concluido un CDI con cláusula de intercambio de información, dicho CDI resulta de aplicación; y si se cumplen el resto de requisitos del artículo 33 NFIS, el dividendo distribuido estará exento en el IS independientemente de la tributación subyacente en la participada.

## III. SUPUESTOS DE DESIMPOSICIÓN

Analizado el marco normativo aplicable, se exponen a continuación dos supuestos en los que dividendos distribuidos por sociedades no residentes que no tributan de manera efectiva por sus beneficios podrían beneficiarse de la aplicación de la exención prevista en el artículo 33 NFIS de acuerdo a la literalidad de éste.

Esta exposición no pretende constituir una relación exhaustiva de territorios en los que eventualmente podrían producirse situaciones de desimposición, sino meramente ejemplificativa, que sirva de punto de partida para plantear si la aludida desimposición sería ajustada a Derecho.

### 1. Sociedades residentes en Zonas Francas uruguayas

En Uruguay existen las denominadas «Zonas Francas», que son reguladas en la Ley 15.921.

La citada norma establece, en síntesis, a los efectos que ahora nos ocupan, que los usuarios o sociedades residentes en dichas «Zonas Francas» están exentos de todo tributo uruguayo, creado o a crearse, garantizando el Estado uruguayo esta no imposición.

Por otro lado, debe considerarse que España y Uruguay concluyeron un CDI con cláusula de intercambio de información que está en vigor desde el 12 de abril de 2011.

ISBN: 978-84-7777-502-7

En este sentido, por aplicación del artículo 10 de dicho CDI (relativo a distribución de dividendos), si una sociedad uruguaya distribuye a una sociedad española dividendos y esta última ostenta una participación superior al 75 por 100, la empresa española no está sometida a imposición (retención) en Uruguay.

Expuesto lo anterior, cabe plantearse si una filial residente o usuaria de una Zona Franca uruguaya podría beneficiarse de la aplicación del CDI con España, considerando que éste es un requisito necesario para considerar exentos de acuerdo al artículo 33 NFIS los dividendos que distribuyese.

Pues bien, el apartado 4 del Protocolo al CDI entre España y Uruguay establece que el CDI no se aplica, entre otras, a las sociedades acogidas al régimen de Zonas Francas previstas en la Ley 15.921 o sus modificaciones posteriores, en lo referente a la prestación de servicios financieros. Es decir, que, *a contrario*, cabe considerar que si no se dedican a la prestación de servicios financieros, las sociedades acogidas al régimen de Zonas Francas pueden resultar beneficiarias del convenio.

Por tanto, cumpliéndose el requisito de la aplicación del CDI y el resto de los requisitos establecidos en el artículo 33 NFIS, según la interpretación literal de éste, los dividendos que distribuyese una filial uruguaya situada en zona franca a su matriz guipuzcoana podrían quedar exentos en el IS.

Es decir, se trata de un supuesto de desimposición en el que no existiría tributación ni sobre los beneficios en Uruguay, ni sobre el reparto de dividendos a la matriz española, ni sobre los beneficios obtenidos por ésta.

### 2. Sociedades domiciliadas en *Free Zones* de Emiratos Árabes Unidos

En los Emiratos Árabes Unidos existen las denominadas *Free Zones* situadas en los diferentes emiratos.

Estas *Free Zones* ofrecen exenciones fiscales de hasta 50 años (renovables). De acuerdo a su normativa reguladora, no se exige tributación ni sobre los beneficios que obtenga una participada residente en la *Free Zone* ni sobre los dividendos que ésta pueda repartir a su matriz, independientemente del CDI aplicable.

Pues bien, los Emiratos Árabes Unidos y España concluyeron un CDI con cláusula de intercambio de información que se encuentra en vigor desde el 23 de enero de 2007, aunque éste no indica expresamente si las *Free Zones* pueden beneficiarse del mismo. Como hemos indicado, este es un requisito necesario para la eventual aplicación de la exención del artículo 33 NFIS.

En este sentido, en el artículo 4 del citado CDI se indica que «residente» significa las sociedades constituidas en los Emiratos Árabes Unidos que tengan allí su sede de dirección efectiva.

Por su parte, el artículo 3 del referido CDI señala que «Emiratos Árabes Unidos», utilizado en sentido geográfico, significa el área en la que el territorio está bajo su soberanía, así como el mar territorial, el espacio aéreo y las áreas submarinas sobre las que los Emiratos Árabes Unidos ejerzan derechos de soberanía con arreglo al Derecho internacional y en virtud de su legislación interna, comprendido el territorio

continental y las islas jurisdiccionales, en relación con cualquier actividad con ellos relacionada.

Es un caso diferente, por tanto, al de Uruguay, en el que el propio CDI ya indica en su protocolo (*a contrario*) que determinadas sociedades constituidas en zona franca pueden beneficiarse del CDI.

No obstante, la Dirección General de Tributos («DGT») aclaró esta cuestión mediante su Consulta Vinculante V2797-13, de 20 de septiembre. En la misma se planteaba si una sociedad constituida en una *Free Zone* emiratí podía beneficiarse del CDI con España (una filial de un despacho de abogados español). A este respecto, la DGT realizó la interpretación que se resume a continuación:

— Las zonas francas son partes del territorio de un determinado país, donde las autoridades competentes de dicho país autorizan el desarrollo de ciertas actividades de tipo industrial, comercial o de prestación de servicios, que disfrutan de ciertos beneficios tributarios por el hecho de que dichas actividades no se consideran realizadas dentro del territorio aduanero de ese país.
— Por tanto, aún cuando a efectos aduaneros las zonas francas puedan no considerarse como territorio del país en cuestión, sí que son partes de dicho territorio, por lo que en principio el CDI no dejaría de aplicarse por este motivo.
— Se requiere, por tanto, que la filial sea residente en Emiratos Árabes Unidos a los efectos del Convenio, para lo cual es necesario que esté constituida en los Emiratos Árabes Unidos y tenga además allí su sede de dirección efectiva. La residencia fiscal se deberá acreditar mediante un certificado de residencia fiscal emitido por las autoridades fiscales competentes de Emiratos Árabes Unidos.
— En conclusión, en la medida en que el CDI se aplica a todo el territorio de Emiratos Árabes Unidos (en los términos señalados) y las zonas francas son partes de dicho territorio (sin que exista ninguna exclusión al respecto), siempre que la filial cumpla el requisito de ser residente en Emiratos Árabes Unidos a los efectos del Convenio y los demás que resulten aplicables, las actividades que se desarrollen en dichas zonas francas sí que estarán cubiertas por las previsiones del CDI.

Por tanto, nuevamente, cumpliéndose el requisito de la aplicación del CDI y el resto de los requisitos establecidos en el artículo 33 NFIS, según la interpretación literal de éste, los dividendos que distribuyese una filial emiratí situada en *Free Zone* a su matriz guipuzcoana podrían quedar exentos en el IS.

## IV. NATURALEZA DE LA PRESUNCIÓN

Expuesto lo anterior, surge la cuestión central que nos ocupa; esto es, si es suficiente a efectos de considerar que una participada esté sujeta y no exenta a un impuesto análogo al IS (además del resto de requisitos del artículo 33 NFIS) que exista un CDI que le resulte de aplicación sin necesidad de que exista tributación alguna de forma efectiva.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Es decir, se plantea si la presunción que establece el artículo 33 NFIS respecto de que la tributación análoga al IS se entiende producida en sede de la participada si existe un CDI aplicable es *iuris et de iure* o *iuris tantum*.

Pues bien, a este respecto, cabe señalar, en primer lugar, que la redacción del artículo 19 (equivalente a la redacción 33 de la NFIS) establecida por la Norma Foral 2/2001, de 12 de febrero, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias para el Territorio Histórico de Gipuzkoa, señalaba que: «Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la entidad participada está sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto cuando sea residente en un país con el que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información».

Es decir, que esta redacción contemplaba expresamente que la referida presunción era una presunción *iuris tantum*, i.e., que admitía prueba en contrario.

Sin embargo, la Norma Foral 2/2004, de 6 de abril, por la que se aprueban determinadas medidas tributarias, eliminó el inciso «salvo prueba en contrario», pasando a establecer «Se considerará cumplido».

Esta redacción es análoga a la del actual artículo 33 NFIS: «Se considerará que la entidad participada está sujeta y no exenta (…)».

Cabría interpretar que el cambio normativo reflejaría la voluntad del legislador de que el requisito se entienda cumplido en todo caso si existe un CDI aplicable con cláusula de intercambio de información.

Esto es, que hay un momento en el que el legislador decide pasar de un modelo que permitiría evitar que los dividendos distribuidos, por ejemplo, por sociedades uruguayas o emiratíes sin haber sido sometidos a imposición alguna, estuviesen exentos en Gipuzkoa, a un modelo que permitiría esta exención y, en consecuencia, la doble no imposición o desimposición de dichos beneficios empresariales.

## V. INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA

Analizada la normativa vigente y su evolución, corresponde revisar la interpretación que ha venido realizando la Administración de la misma en relación a supuestos de desimposición análogos a los arriba citados, en particular, la que ha venido realizando la DGT.

### 1. Consulta Vinculante V1991-14, de 24 de julio, de la DGT

La consultante es una entidad que se dedica a efectuar estudios técnicos sobre terrenos al efecto de determinar la perforación de pozos de agua, y también de petróleo, gases, etc. Asimismo, también se dedica a la supervisión y seguimiento de las obras de perforación de dichos pozos. La consultante ha constituido una sociedad en los Emiratos Árabes Unidos a los efectos de poder operar en ese país y poder efectuar estudios y seguimiento de obras en dicho territorio.

La actividad concreta de la sociedad constituida en Emiratos Árabes Unidos consiste en facturar los estudios y supervisiones de obras realizados en ese país. Dicha sociedad está constituida y participada en la totalidad de sus acciones/participaciones por la consultante. Y se ha constituido con todos los requisitos legales bajo la forma legal de «International Company», y está situada en la «Ras Al Khaimah Free Trade Zone International». Dicha zona, que se encuentra dentro de los Emiratos Árabes Unidos, disfruta de un tratamiento fiscal especial respecto al general de dicho país.

La DGT responde a la citada Consulta indicando que «la entidad consultante participa al 100% en la sociedad de Emiratos Árabes Unidos. Esta última es residente en un país con el que existe un convenio (…) con cláusula de intercambio de información. Por tanto, en la medida en que a la sociedad de Emiratos Árabes Unidos le resulte de aplicación el mencionado convenio y la entidad consultante tenga una participación en su capital o fondos propios igual o superior al 5% (100%) que se posea al menos durante 1 año, se entienden cumplidos los requisitos previstos en los apartados a) y b) del artículo 21.1 del TRLIS».

### 2. Consulta Vinculante V1147-10, de 27 de mayo, de la DGT

Esta consulta plantea el caso de una sociedad residente en la Zona Franca de Exportación de Tánger, que desde 2005 a 2008 ha estado exenta del Impuesto sobre Sociedades marroquí, y que distribuye dividendos a un socio español en 2010.

Respecto del requisito de la sujeción y no exención a un Impuesto análogo al IS, la DGT estableció que: «La filial marroquí está sometida al Convenio suscrito entre España y Marruecos para evitar la doble imposición, por tanto, en la medida en que resulte de aplicación dicho Convenio a la sociedad participada no residente, por tratarse de una sociedad de nacionalidad marroquí que va a tributar por un Impuesto sobre Sociedades, si bien en un régimen especial de exención temporal, siempre que se cumpla lo anteriormente señalado en cuanto a la residencia de la entidad participada, y dado que el Convenio contiene cláusula de intercambio de información, ha de entenderse cumplido el requisito (…)».

### 3. Consultas Vinculantes V1338-09, de 8 de junio, y V0493-08, de 6 de marzo, de la DGT

Estas consultas plantean el caso de la aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 21.1 del derogado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante «TRLIS»), a los dividendos distribuidos por sociedades checas sometidas a un régimen especial durante un periodo de 10 años, que provoca que la cuota resultante a pagar por el Impuesto sobre Sociedades checo sea nula o prácticamente nula.

Las consultas inciden principalmente en la residencia de la sociedad para que la exención resulte aplicable y señalan que dicha residencia se probará mediante el correspondiente certificado de residencia fiscal.

ISBN: 978-84-7777-502-7

### 4. Diputación Foral de Álava, Consulta no Vinculante de fecha 22 de enero de 2008

Esta consulta plantea también el caso de la aplicabilidad de la referida exención a los dividendos distribuidos por sociedades checas y húngaras cuya tributación efectiva es nula o prácticamente nula durante un periodo determinado.

Pues bien, cabe citar la consulta relativa a la empresa checa que establece: «En consecuencia, a partir del 1 de enero de 2004 el requisito de que la entidad participada se encuentre sujeta y no exenta a un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga se entenderá cumplido, sin que quepa prueba en contrario, siempre que dicha entidad sea residente en un país con el que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información».

### 5. Consulta Vinculante V0411-05, de 17 de marzo, de la DGT

El consultante, persona física no residente, desea constituir ETVE cumpliendo todos los requisitos respecto del objeto social, organización de medios, participaciones nominativas y grado de participación superior al 5%.

A una de las entidades participadas residente en Túnez, que se dedica a la exportación de bienes fabricados en dicho país, le resulta aplicable un régimen especial de exención temporal, por diez años, del Impuesto sobre Sociedades.

Respecto de la exención de los dividendos distribuidos por dicha participada la DGT establece: «Existe Convenio entre España y la República de Túnez (…), contemplando su artículo 26 el intercambio de información y señalando el apartado 2 de su artículo 2: «se consideran Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que graven la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre la totalidad de los salarios pagados por las Empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías». Por lo tanto, se entenderá cumplido este requisito dadas las características del Convenio suscrito, siempre que a la entidad tunecina le resulte de aplicación el mismo».

### 6. Interpretación administrativa: conclusiones

Según se desprende de las citadas consultas, existe una doctrina administrativa reiterada que entiende cumplido el requisito de que la participada haya estado sujeta y no exenta en un Impuesto análogo al IS si existe un CDI e incluye cláusula de intercambio de información (presunción *iuris et de iure*).

La doctrina administrativa incide en la aplicabilidad del CDI a la sociedad no residente en cuestión a los efectos de determinar la aplicabilidad de la exención, pero no cuestiona la misma por la inexistencia de tributación subyacente.

En conclusión, tanto la literalidad de la norma como la doctrina administrativa amparan la posibilidad de que los beneficios de sociedades que no han sido sometidos a imposición en el Estado de la fuente queden también exentos en España, posibilitando esta desimposición.

## VI. ADMISIBILIDAD DE LA DESIMPOSICIÓN DESCRITA A LA LUZ DE LA LEGISLACIÓN COMUNITARIA, LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA Y EL *SOFT-LAW* DE LA OCDE

Como decíamos, tanto la literalidad del artículo 33 NFIS y su evolución como la interpretación realizada por la Administración tributaria respecto de disposiciones análogas (principalmente por la DGT) avalarían la aplicación de la exención en supuestos en los que no ha existido tributación alguna, posibilitando supuestos de desimposición.

A este respecto, cabe recordar, en primer lugar, que según el artículo 3 del Código Civil: «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas (…)».

En este sentido, cabe cuestionarse si desde un punto de vista teleológico o finalista resulta razonable que un precepto denominado como «eliminación de la doble imposición en dividendos» ampare en la práctica supuestos de doble no imposición o desimposición.

En consecuencia, debe analizarse si esta desimposición podría ser cuestionable a la luz de normas jerárquicamente superiores o inspiradoras de la propia NFIS, aunque como se expondrá, el análisis no arroje, por el momento, resultados concluyentes.

### 1. Compatibilidad con la legislación comunitaria

Como regla general, los beneficios fiscales otorgados por un Estado miembro a empresas residentes en su territorio pueden constituir ayudas de Estado (como la exención que nos ocupa) y necesitar autorización previa de la Comisión Europea.

Pues bien, lo primero que debe indicarse es que en la actualidad no existe constancia de ningún procedimiento de la Comisión Europea en relación a la exención regulada en el artículo 33 NFIS.

Además, en el caso que nos ocupa, la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (en adelante «Directiva matriz-filial»), ampara la posibilidad de que un Estado miembro opte por el método de exención a la hora de evitar la doble imposición en la repatriación de beneficios de una filial situada en otro Estado miembro, con el objeto de desarrollar el mercado interior[3].

---

[3] Artículo 4 de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes:

«1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente:

a) o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios;

b) o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.»

ISBN: 978-84-7777-502-7

Por tanto, al menos respecto de los dividendos distribuidos por sociedades comunitarias a sociedades guipuzcoanas, cabría interpretar que la aplicación de la exención del artículo 33 NFIS en supuestos de desimposición sería acorde a la propia Directiva matriz-filial.

Sin embargo, debe hacerse mención a la propuesta para una Directiva del Consejo estableciendo normas contra las prácticas de evasión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, realizada por la Comisión Europea con fecha 28 de enero de 2016[4].

De acuerdo al artículo 6 de la citada propuesta de Directiva: «1.Member States shall not exempt a taxpayer from tax on foreign income which the taxpayer received as a profit distribution from an entity in a third country or as proceeds from the disposal of shares held in an entity in a third country or as income from a permanent establishment situated in a third country where the entity or the permanent establishment is subject, in the entity's country of residence or the country in which the permanent establishment is situated, to a tax on profits at a statutory corporate tax rate lower than 40 percent of the statutory tax rate that would have been charged under the applicable corporate tax system in the Member State of the taxpayer. In those circumstances, the taxpayer shall be subject to tax on the foreign income with a deduction of the tax paid in the third country from its tax liability in its state of residence for tax purposes. The deduction shall not exceed the amount of tax, as computed before the deduction, which is attributable to the income that may be taxed».

Es decir, que esta propuesta de Directiva establece que si el tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre beneficios a la entidad no residente participada es más bajo que el 40 por 100 del tipo impositivo aplicable en el Estado Miembro de la matriz, la exención del artículo 33 NFIS no resultaría aplicable y únicamente permitiría la aplicación de la deducción en cuota del IS del Impuesto pagado en el extranjero.

Por tanto, la citada propuesta de Directiva evitaría las situaciones de desimposición arriba descritas.

No obstante, actualmente se trata de una propuesta, por lo que habrá que seguir de cerca su evolución legislativa y eventual aprobación y transposición a la legislación española.

## 2. Compatibilidad con el principio constitucional de tributación de acuerdo a la capacidad económica

El artículo 31 de la Constitución Española establece que «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio (…)».

[4] Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

En los supuestos de doble no imposición descritos a modo ejemplificativo se pone de manifiesto una capacidad económica que no se traduce en tributación alguna, por lo que el principio de tributación de acuerdo a la capacidad económica consagrado en la Constitución parecería no cumplirse.

A este respecto, debe hacerse referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015, Rec. 188/2014.

Se trata de un recurso de casación contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en la que se declaraba la existencia de fraude de ley, en relación con la deducibilidad de los gastos financieros soportados por una sociedad en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002, por importe de 170.982.223 euros, como consecuencia de la financiación de la adquisición del 70 por ciento del capital social de una entidad vinculada holandesa a su sociedad matriz holandesa.

La parte que ahora interesa reproducir de dicha Sentencia es la siguiente: «En todo caso, la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición no puede amparar operaciones que a la postre conduzcan a la «desimposición», salvo que los Estados signatarios así lo hayan acordado de forma expresa; lo contrario sería admitir que los Convenios pudieran constituirse en instrumento para legitimar comportamientos elusivos o para anular las facultades que el ordenamiento reconoce a la Administración tributaria en pos de una correcta tributación, como ocurre con las posibilidades de recalificación o la institución del fraude de ley. Dicho de otra forma, la aplicación y la interpretación de los Tratados internacionales no pueden desplazar sin más la eficacia de los principios básicos de la tributación, recogidos en el artículo 31 de la Constitución española».

Pues bien, considerando que los CDI son jerárquicamente superiores a las Leyes internas (y, en consecuencia, a las normas forales), cabría plantearse si la conclusión alcanzada por el Tribunal Supremo en dicha Sentencia es aplicable también a la exención del artículo 33 NFIS, en particular, considerando que el legislador ha previsto expresamente una presunción que no admite prueba en contrario, cuestión que parecería, cuando menos, razonable.

## 3. Compatibilidad con BEPS

Los supuestos de desimposición citados parecen especialmente cuestionables desde la filosofía adoptada en el Proyecto OCDE/G20 de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios («BEPS» por sus siglas en inglés).

Aunque las disposiciones de la OCDE no tienen carácter vinculante para los Estados que componen la OCDE (son denominadas como *soft-law*), tradicionalmente vienen observándose por los mismos tanto a la hora de promulgar normas como a la hora de interpretarlas.

En este sentido, debe hacerse una breve referencia a la Acción 6, que tiene como objetivo impedir la utilización abusiva de convenios.

De acuerdo con dicha Acción, el título y el preámbulo del Modelo de Convenio Tributario se han reformulado con la intención de clarificar que los convenios no están previstos para ser utilizados con el ánimo de provocar una doble no imposición.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Si bien en este caso estamos tratando una exención de carácter interno, si dicha Acción BEPS es adoptada respecto de CDIs que pueda concluir España, resultaría, cuando menos, incoherente que su normativa interna no se adaptase a este principio de no favorecer la doble no imposición.

## VII. CONCLUSIONES

En virtud de todo lo expuesto, cabe alcanzar las siguientes conclusiones:

- El artículo 33 NFIS establece una presunción *iuris et de iure* consistente en que si existe un CDI con cláusula de intercambio de información de aplicación, se considera cumplido el requisito relativo a la sujeción y no exención a un impuesto análogo al IS respecto de los dividendos distribuidos por entidades no residentes.
- La doctrina administrativa analizada recurrentemente ampara esta presunción contra la que no cabe prueba en contrario. Y lo hace incluso en relación a dividendos distribuidos por participadas residentes en países con regímenes fiscales que permiten no tributar en el Estado de la fuente (ni sobre los beneficios ni sobre su repatriación).
- Lo anterior puede conducir a situaciones de desimposición.
- Las herramientas de la Administración para combatir estas situaciones de desimposición parecen limitadas, en la medida en que se encuentran amparadas por la literalidad de la norma y por la doctrina tributaria de la propia Administración. En la actualidad, parece que la forma más directa de cuestionar esta desimposición sería que la Administración discutiese la aplicabilidad de un CDI determinado a una participada, no tanto la inexistencia de la tributación subyacente.
- Con todo, las situaciones de desimposición antedichas parecen tener un difícil encaje con el principio de tributación de acuerdo a la capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución española y parecen contrarias a los objetivos perseguidos en BEPS.
- En todo caso, si se aprueba la propuesta para una Directiva del Consejo estableciendo normas contra las prácticas de evasión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, realizada por la Comisión Europea con fecha 28 de enero de 2016, el ordenamiento interno español (y guipuzcoano) debería ser modificado para evitar que los dividendos distribuidos por sociedades residentes en territorios de baja tributación queden exentos en sede de la matriz, imposibilitando los citados supuestos de desimposición.

ISBN: 978-84-7777-502-7



# Los medios alternativos de solución de conflictos tributarios internacionales en las normas forales del País Vasco

Aurora Ribes Ribes[1]

**Sumario:** I. Los principios de armonización y colaboración en el régimen de Concierto económico del País Vasco. II. Los Reglamentos de procedimientos amistosos en materia de imposición directa. 1. Aspectos generales del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (RD 1794/2008). 2. El Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa del Territorio Histórico de Bizkaia (Decreto Foral 66/2014): fundamento y ámbito de aplicación. III. Análisis comparativo entre el RD 1794/2008 y el Decreto Foral de Bizkaia 66/2014: elementos diferenciales y propuestas de mejora. 1. Procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición internacional. A. Procedimiento iniciado ante la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia por acciones de la Administración Tributaria foral de Bizkaia. B. Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración Tributaria foral o de la Administración Tributaria de ese otro Estado. C. Procedimiento iniciado ante la autoridad responsable de Bizkaia por acciones de la Administración Tributaria del otro Estado. 2. Procedimiento sobre la aplicación del Convenio de arbitraje CEE/90/436. A. Procedimiento iniciado ante la autoridad responsable de Bizkaia por acciones de la Administración Tributaria foral. B. Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado o ante la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia, por acciones de la Administración tributaria del otro Estado o por acciones de la Administración Tributaria foral de Bizkaia. 3. Suspensión del ingreso de la deuda. IV. Reflexión final. V. Bibliografía.

**Resumen:** El presente trabajo efectúa un análisis comparativo entre la regulación estatal de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa, prevista en el RD 1794/2008, y las disposiciones alojadas en el Decreto Foral de Bizkaia 66/2014, con la finalidad de identificar elementos diferenciales y aportar propuestas de mejora.

Partiendo de los principios de armonización y colaboración entre el Estado español y los territorios forales, contenidos en el Concierto económico del País Vasco, se examina la regulación

[1] Este trabajo se enmarca en el Proyecto de investigación «La investigación y la transferencia de conocimiento en el marco del ordenamiento financiero comunitario e internacional» (PROMETEO/2012/073), cuya investigadora principal es la Dra. Amparo Navarro Faure.

ISBN: 978-84-7777-502-7

de la fase interna del procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición internacional, así como las actuaciones a desarrollar en el caso del procedimiento contemplado en la Convención Europea de arbitraje por parte de la Administración Tributaria foral. El estudio evidencia aspectos perfectibles en ambas regulaciones, debiéndose ahondar en una mayor coordinación fiscal y en la decisiva incorporación del arbitraje al objeto de incrementar la eficacia de los métodos alternativos de resolución de conflictos, en línea con la Acción 14 BEPS.

**Palabras clave:** Convenios de doble imposición internacional, RD 1794/2008, procedimiento amistoso, arbitraje, Reglamento de procedimientos amistosos de Bizkaia, imposición directa, Convención europea de arbitraje.

## I. LOS PRINCIPIOS DE ARMONIZACIÓN Y COLABORACIÓN EN EL RÉGIMEN DE CONCIERTO ECONÓMICO DEL PAÍS VASCO

Como es bien sabido, junto al régimen común de financiación de las Comunidades Autónomas (CCAA), existen ciertos territorios —Territorios Históricos vascos y Comunidad Foral de Navarra— con capacidad para diseñar su propio sistema tributario en el marco de unos parámetros definitorios característicos de una Hacienda confederal: sistema fiscal propio y compensación al Estado por las cargas asumidas por éste.

Aunque suele argumentarse que este régimen especial hunde sus raíces en la Historia, lo cierto es que esta «legitimación histórica» es, simplemente, una legitimación de origen, siendo necesario que tales derechos históricos se integren en el orden constitucional, a efectos de su plena validez y vigencia. Tal integración se llevó a cabo mediante la Disposición Adicional primera de la Constitución de 1978 (CE), en la que se establece que la Norma Fundamental «ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales», tanto de Navarra, como de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. Este expreso reconocimiento del constituyente permitió diseñar de manera actualizada el denominado Estado de las Autonomías, propiciando de este modo la «integración de una dualidad de entes territoriales con soportes jurídicos diferenciables»[2].

Entre otras consecuencias, el poder tributario de estos Territorios Históricos determina la inaplicación en ellos del artículo 133, apartados primero y segundo de la Constitución, según los cuales la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley; facultando seguidamente a las CCAA para crear y exigir tributos sólo de acuerdo con la CE y las leyes. Y ello porque, como es obvio, como derivación del mandato constitucional reseñado, Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco no sólo pueden establecer y exigir tributos, sino que os-

[2] DE LA HUCHA CELADOR, F.: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madrid, 1995, p. 18.

tentan la capacidad de diseñar su propio sistema tributario[3] a partir del Concierto económico, en el caso vasco, y del Convenio económico, en el supuesto navarro.

Ciertamente, las Comunidades de régimen foral disponen de una amplia libertad para disciplinar su sistema tributario, en la medida en que pueden aprobar y regular la gestión, liquidación, recaudación e inspección de prácticamente todos los tributos, si bien debiendo acomodar su normativa a los criterios generales de armonización previstos, en el caso de los Territorios Históricos vascos, en el artículo 3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto económico[4] entre el Estado español y el País Vasco.

En efecto, los principios de armonización fiscal y de colaboración (este último recogido en el artículo 4 de la Ley del Concierto), constituyen los pilares basilares que vertebran las relaciones entre los ordenamientos tributarios concurrentes. Mientras el primero proyecta su eficacia en el campo normativo, el segundo se focaliza en el plano operativo, sin perjuicio de la debida colaboración que haya de observarse en determinados aspectos de «elaboración normativa».

La significación del principio de armonización fiscal es clara, pues implica examinar los límites que enmarcan la capacidad normativa de las Instituciones forales. Conviene advertir, sin embargo, que el ámbito de la armonización fiscal al que ha de ceñirse la potestad de normar de las Instituciones competentes de los Territorios Históricos del País Vasco no se refiere exclusivamente a la relación entre el sistema foral y el ordenamiento estatal. Antes al contrario, en los últimos años los conflictos relacionados con el ámbito de las competencias normativas de las Instituciones forales se ha residenciado también, señaladamente, en el ámbito europeo.

La aplicación de los principios y postulados de la Unión Europea (UE) por parte del Tribunal de Luxemburgo ha motivado no pocos debates en esta órbita, siendo determinante —tanto dicha normativa como su interpretación— para la resolución de numerosas controversias, lo que se ha traducido en una concreción y especificación del ámbito de esa capacidad normativa foral en un contexto, como destacábamos, de múltiples ámbitos de armonización[5] (armonización inter-foral, armonización de la normativa

---

[3] Partiendo también de las facultades normativas, actualizadas en el marco constitucional, previstas tanto en el Estatuto de Autonomía del País Vasco (LO 3/1979, de 18 de diciembre), como en la Ley de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra (LO 13/1982, de 10 de agosto).

[4] Las relaciones de orden financiero y tributario entre el País Vasco y el Estado español se regulan mediante el sistema de Concierto económico, consistente en un pacto entre el Estado y los Territorios Históricos que conforman la Comunidad Autónoma del País Vasco. La última revisión de dicho pacto se articuló a través de la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

[5] De acuerdo con el artículo 3 de la Ley de Concierto, relativo al principio de armonización fiscal, la normativa foral se adecuará a la Ley General Tributaria en cuanto a la terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el Concierto; mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado; y respetará y garantizará la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

ISBN: 978-84-7777-502-7

foral con la común y armonización de la normativa foral con el ordenamiento europeo). No es de extrañar, por tanto, que el artículo 2.1 de la Ley de Concierto contenga como principio nuclear el sometimiento de los sistemas tributarios que establezcan los Territorios Históricos a los tratados o convenios internacionales firmados y ratificados por el Estado español, o a los que éste se adhiera en el futuro, haciéndose expresa alusión a la subordinación respecto de las normas de armonización fiscal de la UE.

Precisamente como elemento necesario para alcanzar dicho objetivo —el triple plano de armonización fiscal—, se contempla en el artículo 2.3 de la Ley de Concierto el principio de colaboración de los Territorios Forales con el Estado. Conforme al artículo 4 de la citada Ley, que lo desarrolla sucintamente, la colaboración se refiere tanto a la actividad normativa, como a los aspectos aplicativos (gestión, inspección, recaudación); y aborda tanto cuestiones de Derecho interno, como aspectos internacionales del Derecho Tributario (participación en Convenios, ejecución de previsiones sobre intercambio de información, etc.), señalándose expresamente que el Estado arbitrará los mecanismos que permitan la colaboración de las Instituciones del País Vasco en los Acuerdos internacionales que incidan en la aplicación del presente Concierto económico.

Esta colaboración entre las instituciones implicadas se halla en la esencia, incluso conceptual, del régimen de Concierto económico. Es más, la propia existencia del Concierto se basa en relaciones de colaboración institucional, no siendo su aplicación práctica concebible en ausencia de dicho marco colaborativo. Así lo exige el respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes en su relación con las Administraciones tributarias, especialmente en supuestos de concurrencia de varias, en cuyo caso la actitud de colaboración inter-administrativa deviene imprescindible.

En este orden de ideas, nuestro estudio se centrará seguidamente en la actuación normativa de los Territorios Históricos vascos en el campo de la tributación internacional, en particular, por lo que concierne a los mecanismos alternativos de resolución de conflictos, como lógica consecuencia de los principios reseñados.

## II. LOS REGLAMENTOS DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA

### 1. Aspectos generales del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (RD 1794/2008)

Sin duda, la adopción del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa[6], merece una valoración general positiva. Hasta entonces nuestro ordenamiento no disponía de un marco reglamentario específico por lo que a la fase interna res-

[6] Vigente desde el 19 de noviembre de 2008, tras publicarse en el Boletín Oficial del Estado el día anterior.

pecta, a diferencia de otros países[7], tales como EEUU, Canadá, Francia, Japón, Suecia y Reino Unido, que sí cuentan con regulaciones en este terreno.

La citada normativa encuentra su razón de ser en la necesidad de incrementar la eficacia de la vía amistosa de solución de conflictos, prevista tradicionalmente en el artículo 25 del Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (CM OCDE). Este cauce había cumplido hasta la fecha un importante papel, ante la imposibilidad de acordar por parte de los Estados otro sistema que, aunque más efectivo, supondría ya una verdadera limitación de su soberanía tributaria.

Sin embargo, su aplicación práctica reveló la existencia de numerosas deficiencias[8] (inexistencia de obligación de las autoridades competentes de alcanzar un acuerdo, lentitud y excesiva duración del procedimiento, limitada o nula participación del contribuyente, ausencia de uniformidad respecto a la publicación del acuerdo adoptado, inexistencia de medios que garanticen la ejecución de dicho acuerdo y escasa información sobre su funcionamiento). Por este motivo, valoramos positivamente tanto la incorporación del arbitraje en el artículo 25(5) CM OCDE, como cauce subsidiario y vinculante, en defecto de solución amigable del conflicto, cuanto la promulgación en el ámbito interno español del Real Decreto 1794/2008, que no viene sino a pormenorizar el desarrollo de las distintas actuaciones en este marco.

El Reglamento español, en sintonía con los continuos esfuerzos de la OCDE[9] y de la UE[10] por mejorar la eficacia de la vía amistosa y definir la posición de los obligados

---

[7] RIBES RIBES, A.: «New Spanish draft regulation on the mutual agreement procedures concerning direct taxation», *Intertax*, Vol. 36, n.º 4, 2008, pp. 174-175.

[8] RIBES RIBES, A.: «La resolución de los conflictos hermenéuticos en los convenios para evitar la doble imposición internacional», *Revista de contabilidad y tributación*, n.º 235, 2002, pp. 3-62; y *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, Madrid, 2003, pp. 403-406. SERRANO ANTÓN, F.: *La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Civitas-Thomson Reuters, 2010, pp. 278-282.

[9] El Proyecto BEPS (*Base erosion and profit shifting*) marca un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación. Como es sabido, a solicitud de los países miembros del G20, la OCDE publicó en julio de 2013 su «Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios», en el que demanda cambios fundamentales en los mecanismos actuales, así como la adopción de nuevos enfoques basados en el consenso, incluyendo disposiciones anti-abuso, con el fin de evitar y contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

El Plan de acción identifica quince actuaciones que deben abordarse y que constituyen el contenido del BEPS a implementar dentro de unos plazos concretos. En particular, la Acción 14 BEPS se dirige a «desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos».

OECD: «BEPS Action 14: make dispute resolution mechanisms more effective», Public Discussion Draft, 18 December 2014-16 January 2015, p. 15 [http://www.oecd.org/ctp/dispute/discussion-draft-action-14-make-dispute-resolution-mechanisms-more-effective.pdf], consultado el 24 de septiembre de 2015.

[10] La propia Comisión europea ha reconocido que el procedimiento amistoso presenta los mismos problemas que antaño, en: European Commission: «Removing cross-border tax obstacles. Organisation and practices in Member States' tax administrations», Specific contract No. 10 TAXUD/DE/337 based on

ISBN: 978-84-7777-502-7

tributarios en su seno, regula de manera separada los procedimientos amistosos en materia de imposición directa; esto es, tanto los derivados de los Convenios de doble imposición (CDI) concluidos por España, como el previsto en el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas[11] (Convención europea de arbitraje). Nótese que en el primer caso su ámbito de aplicación se circunscribe al procedimiento amistoso en sentido estricto (previsto en el artículo 25, apartados 1 y 2), no incluyendo los denominados procedimientos «interpretativo» y «legislativo» contemplados en el artículo 25.3 CM OCDE y de los CDI suscritos por España.

Por lo que respecta al procedimiento amistoso previsto en la Convención europea de arbitraje, cabe subrayar que tiene un alcance más reducido que la vía amistosa contenida en los CDI, toda vez que únicamente se refiere a los ajustes derivados de operaciones vinculadas[12].

En cuanto a su naturaleza, existe consenso doctrinal acerca de que se trata de un procedimiento *sui generis*, al que le son aplicables las reglas del procedimiento administrativo hasta que se convierte en un procedimiento internacional (fase interestatal). No obstante ello, sería deseable una aclaración normativa sobre la naturaleza concreta del procedimiento amistoso y su posición en el ordenamiento jurídico[13].

---

Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, EY - November 2014, p. 47 [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/study_cross_border_tax_obstacles_final_report.pdf], consultado el 24 de septiembre de 2015.

[11] Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE). Diario Oficial de las Comunidades Europeas (DOCE) n.º L 225/10, de 20 de agosto de 1990. En el mismo sentido: Código de conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, publicado en el DOCE de 28 de julio de 2006. Véase también, European Commission: Commission staff working document accompanying the Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period March 2007 to March 2009 and a related proposal for a revised Code of conduct for the effective implementation of the arbitration convention (90/436/EEC of 23 July 1990). Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the interpretation of some provisions of the Arbitration Convention, COM(2009)472 final; SEC(2009)1168 [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52009SC1169&qid=1421855473385&from=ES].

[12] Siendo su finalidad específica la eliminación de la doble imposición económica resultante de ajustes realizados por vulneración del principio de plena competencia, el ámbito objetivo de aplicación de la Convención europea de arbitraje comprende los impuestos sobre la renta que recaen sobre las personas físicas y las entidades. Por lo que respecta a España, englobaría el IRPF, IS e IRNR. Deviene discutible si los impuestos locales sobre la renta quedan o no incluidos en dicho ámbito, pues es cierto que el listado no es taxativo y algunos países, como Portugal o Italia, sí los mencionan. Desde la óptica subjetiva, la Convención de arbitraje se proyecta sobre cualquier situación en la que los beneficios (o pérdidas) de una empresa de un Estado contratante son incluidos en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante. Véase, ampliamente, CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El procedimiento para la resolución de conflictos fiscales de precios de transferencia establecido por el Convenio europeo 90/436/CEE», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 151, 2011, pp. 903-944.

[13] PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento de procedimientos amistosos», *Revista Noticias de la Unión Europea*, n.º 300, 2010, p. 109.

En este contexto, conviene advertir las diferencias entre los procedimientos amistosos de los CDI y el de la Convención europea de arbitraje[14], a saber:

- La garantía de eliminación de la doble imposición internacional sólo opera en el procedimiento de la Convención europea de arbitraje, donde se aplica el laudo arbitral en defecto de acuerdo amistoso. La ausencia de previsión del arbitraje («comisión consultiva» en la terminología del RD 1794/2008) en la mayoría de CDI españoles impide que se pueda asegurar la efectiva resolución del conflicto.
- Según el artículo 21.2 RD 1794/2008, no es posible recurrir a la Convención europea de arbitraje cuando los hechos motivadores del procedimiento amistoso hayan sido objeto de una sanción grave firme[15]. Sin embargo, nada se prevé al respecto en los CDI españoles.
- El acuerdo amistoso alcanzado en virtud de la Convención europea de arbitraje resulta aplicable con independencia de los plazos internos de prescripción[16] (derecho a liquidar, devolución de ingresos indebidos), lo que no sucede en todos los CDI firmados por España.
- A diferencia de los CDI españoles, la Convención europea de arbitraje incluye en su artículo 23 a los establecimientos permanentes entre los legitimados para solicitar el inicio del procedimiento amistoso.

## 2. El Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa del Territorio Histórico de Bizkaia (Decreto Foral 66/2014): fundamento y ámbito de aplicación

La Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) dispone, en su Disposición adicional cuarta, que los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos

---

[14] Véase LODIN, S.O.: «The Arbitration Convention in practice», *Intertax,* Vol. 42, n.º 3, 2014, pp. 173-175.

[15] Ello trae causa de lo dispuesto en el artículo 8 de la Convención de arbitraje, que permite a las autoridades competentes de los Estados contratantes no iniciar los procedimientos previstos en la misma cuando mediante procedimiento administrativo o judicial se decida, con carácter definitivo, que una de las empresas de que se trate puede ser objeto de una sanción grave como consecuencia de los actos que dieron lugar a una corrección de los beneficios. El problema radica en que los Estados contratantes han realizado declaraciones unilaterales diversas sobre lo que interpretan por «sanción grave», lo que pone de manifiesto una notable asimetría entre unos Estados y otros respecto al umbral de lo que deba considerarse como tal. En opinión de Calderón Carrero, con la que nos alineamos, «sería recomendable limitar esta causa de exclusión a casos excepcionales de fraude fiscal o donde existan indicios de utilización de precios claramente arbitrarios y carezcan de todo fundamento y los contribuyentes no sean capaces de demostrar una conducta de buena fe y diligente dirigida a un razonable cumplimiento del principio de plena competencia». CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El procedimiento …», *op. cit.*, pp. 933 y 934.

[16] Artículo 6.2 *in fine* de la Convención europea de arbitraje.

ISBN: 978-84-7777-502-7

en los propios convenios, sin perjuicio del derecho a interponer los recursos que fueran procedentes.

En este sentido, se prevé el correspondiente desarrollo reglamentario, señalándose que la Administración Tributaria foral se encargará de la tramitación del procedimiento y de la elaboración de los informes necesarios para fijar la posición española. Dicho expediente será remitido a la autoridad competente del Estado español al objeto de desarrollar la fase internacional del procedimiento, prevista en el RD 1794/2008.

También el apartado quinto de la mencionada Disposición adicional cuarta de la Norma Foral 12/2013 demanda un ulterior desarrollo reglamentario, pues contempla la suspensión automática del ingreso de la deuda, los intereses de demora y los eventuales recargos, precisando que dicha suspensión se aplicará a partir de la entrada en vigor del Reglamento que desarrolle esta Disposición adicional.

Por todo ello, se aprueba el Decreto Foral de Bizkaia 66/2014, de 26 de mayo, que, a imagen y semejanza del vigente en el territorio de régimen común, desarrolla los siguientes procedimientos amistosos: a) El procedimiento amistoso previsto en los CDI firmados por España, cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar una imposición que no esté de acuerdo con el convenio; b) El procedimiento previsto en el Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

Respecto a su ámbito de aplicación, el presente Reglamento se proyecta sobre las personas definidas en los tratados internacionales aplicables en cada caso y sobre la Administración Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Por lo que concierne a Álava y Gipuzkoa, cabe advertir que, pese a incluir sendas disposiciones relativas a un ulterior desarrollo reglamentario para la tramitación y resolución de estos procedimientos amistosos, ninguno de estos Territorios Históricos ha materializado dicha regulación hasta la fecha[17].

[17] En efecto, la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, reguladora del IRNR de Álava, prevé dicho desarrollo reglamentario en su Disposición adicional cuarta, apartado 3; y la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, reguladora del IRNR de Gipuzkoa, lo prevé en su Disposición adicional tercera, apartado 3. Sin embargo, conviene subrayar que en ambas Normas forales se omite, a diferencia de lo que ocurre en Bizkaia, un párrafo adicional a dicha previsión que reza como sigue: «La Administración tributaria se encargará de la tramitación del procedimiento y de la elaboración de los informes que sean precisos para fijar la posición española y remitirá el expediente correspondiente a la autoridad competente del Reino de España para desarrollar la fase internacional del procedimiento de conformidad con lo previsto en los citados convenios y tratados».

## III. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE EL RD 1794/2008 Y EL DECRETO FORAL DE BIZKAIA 66/2014: ELEMENTOS DIFERENCIALES Y PROPUESTAS DE MEJORA

### 1. Procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición internacional

#### A) Procedimiento iniciado ante la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia por acciones de la Administración Tributaria foral de Bizkaia

En líneas generales, cabe afirmar que la regulación de este procedimiento, por lo que al inicio de las actuaciones se refiere, coincide básicamente con lo previsto en el RD 1794/2008. Debe existir un CDI habilitante, suscrito por el Estado español, con arreglo al cual cualquier persona residente en España puede presentar una solicitud de inicio del procedimiento, en el entendimiento de que la Administración Tributaria foral de Bizkaia ha adoptado medidas que implican o pueden implicar para ella una imposición no acorde con lo dispuesto en dicho convenio.

La única diferencia apreciable en este punto es de índole competencial, pues en lugar de la Dirección General de Tributos, es la Dirección General de Hacienda del Territorio Histórico de Bizkaia la que aparece como autoridad responsable.

Por lo demás, el plazo para presentar la solicitud de inicio es idéntico al previsto en el RD 1794/2008: el que disponga el respectivo CDI (normalmente tres años), contado «a partir del día siguiente al de la notificación del acto de liquidación o equivalente (…)». Aparece aquí, a nuestro juicio, el primer aspecto criticable[18], pues se condiciona el inicio del procedimiento amistoso a la existencia de un acto de liquidación, cuando la aplicación contraria al contenido del convenio puede producirse con anterioridad a aquél, por ejemplo, con la adopción del acta inspectora. Así se deduce claramente del Comentario al artículo 25 CM OCDE, párrafos 14 y 21.

Las previsiones relativas a la subsanación, en su caso, y admisión de inicio, son igualmente coincidentes con las del RD 1794/2008, siendo siempre la competente para desarrollar e impulsar las actuaciones la Dirección General de Hacienda de Bizkaia. En este sentido, transcurrido el plazo previsto sin notificación al respecto, el silencio administrativo jugará en sentido positivo; y, asimismo, el Decreto Foral de Bizkaia recoge, en su artículo 8, los mismos motivos de denegación de inicio del procedimiento amistoso que los alojados en el RD 1794/2008.

Según Palao Taboada[19], al exigir el RD 1794/2008 en su artículo 8.2 —y, paralelamente, el Decreto Foral de Bizkaia en el mismo precepto— que la denegación sea motivada, parece indicar que puede ser controlada judicialmente. Este argumento, empero, no nos parece concluyente, pues también las sentencias del Tribunal Supremo deben motivarse y, sin embargo, no son recurribles.

---

[18] PALAO TABOADA, C. y RIBES RIBES, A.: «El Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa», *Revista Interactiva de Actualidad* (Asociación Española de Asesores Fiscales —AEDAF—), n.º 24, de 14 de junio de 2010.

[19] PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento …», *op. cit.*, p. 117.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Con todo, admitiendo que regulara la posibilidad de recurso contra la denegación de inicio del procedimiento amistoso, no se resuelve si tal denegación puede ser controlada judicialmente, como parecen dar a entender la Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de junio de 1999 y las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2000 y 15 de abril de 2003. Por ello, lo ideal hubiera sido que el RD —y, por extensión, el Decreto Foral— declarara expresamente que dicha denegación pone fin a la vía administrativa y, por tanto, es impugnable en vía contenciosa.

Respecto al inicio en sí, procederá en dos casos: a) Cuando la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia considere que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución; y, b) Cuando la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia estime que la solicitud es fundada, pero que no puede encontrar por sí misma una solución. En este supuesto se comunicará a la Dirección General de Tributos para que proceda, en su caso, a la tramitación de la fase internacional del procedimiento —que supone, si el CDI así lo prevé, la creación de una comisión consultiva—.

Por lo que concierne al desarrollo de las actuaciones, el artículo 9 del Decreto Foral de Bizkaia encomienda conjuntamente a la Dirección General de Hacienda del Territorio Histórico de Bizkaia y a la Dirección General de Tributos la instrucción del procedimiento, la fijación de la posición española y la terminación del mismo. A estos efectos, será la Dirección General de Hacienda de Bizkaia la encargada de fijar la propuesta española inicial sobre el caso en un plazo de cuatro meses, para lo cual designará a un representante. Dicha posición española se comunicará a la autoridad competente del otro Estado, debiendo entenderse —aunque el Decreto Foral no lo señale expresamente— que se intercambiarán entre las autoridades competentes tantas propuestas como sean necesarias para alcanzar un acuerdo, tal y como dispone el artículo 9 del RD 1794/2008.

En los casos en los que el CDI prevea la creación de una Comisión consultiva y no se haya alcanzado un acuerdo en el plazo establecido para ello, el obligado tributario podrá solicitar su constitución por las autoridades competentes para que adopte una solución sobre las cuestiones pendientes.

Tres son las formas a través de las cuales puede terminar el procedimiento:

**Primera.** Desistimiento del obligado tributario (artículo 11 Decreto Foral Bizkaia).

Mediante escrito dirigido a la autoridad competente de Bizkaia, que acordará el archivo de las actuaciones[20]. Lógicamente, se prevé la comunicación de esta circunstancia a la DGT, para que pueda informar a la autoridad competente del otro Estado.

**Segunda.** Mediante acuerdo de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el CDI (artículo 12 Decreto Foral Bizkaia).

El Decreto Foral se remite, en este punto, a las causas previstas en el artículo 13 del RD 1794/2008, cuales son: «a) Cuando los actos objeto del procedimiento no pue-

[20] Conviene subrayar que el archivo se prevé como consecuencia del desistimiento del contribuyente, sin hacer referencia alguna a la caducidad.

dan modificarse por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable. b) Cuando ambas autoridades competentes mantengan distintas interpretaciones del Convenio por divergencias en las legislaciones internas respectivas. c) Cuando el obligado tributario no facilite la información y documentación necesaria para solucionar el caso o cuando se produzca la paralización del procedimiento por causas atribuibles al mismo. d) Cuando el obligado tributario no acepte el acuerdo de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio a que se refiere el artículo siguiente».

En estos casos, la autoridad responsable de Bizkaia notificará al obligado tributario el acuerdo formalizado mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competentes.

Merece la pena detenerse en el supuesto relativo al acuerdo de no eliminar la doble imposición cuando los actos objeto del procedimiento hayan prescrito[21]. Debe reseñarse, en primer término, que ello constituye una diferencia con el procedimiento previsto en la Convención europea de arbitraje, donde el plazo de prescripción interno es irrelevante.

Al margen de ello, a nuestro juicio, se trata de una previsión contraria a la filosofía del artículo 25.2 (*in fine*) CM OCDE, que señala que: «El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes». La única explicación plausible es que tal previsión deriva de la reserva formulada por España a dicho artículo. De hecho, en base a la misma, muchos CDI españoles omiten tal frase, si bien existen bastantes excepciones.

A este respecto, un sector relevante de la doctrina considera que la Disposición adicional primera, apartado 2 TRLIRNR suprime las limitaciones temporales[22] a la eje-

---

[21] Este supuesto puede ilustrarse con el siguiente ejemplo: un contribuyente residente en España recibe en enero de 2015 una notificación de un ajuste de las autoridades de Alemania, donde realiza determinadas actividades económicas. Estiman dichas autoridades que parte de las remuneraciones percibidas de una entidad vinculada residente en Alemania durante el año 2010 tienen la consideración de dividendo, en lugar de —como entendía el contribuyente— beneficios de una actividad económica (facturación de servicios de apoyo a la gestión a una entidad vinculada). En caso de calificarse como dividendos existirá tributación en Alemania, lo que no sucede tratándose de rendimientos de actividades empresariales. La razón del ajuste estriba en que las autoridades alemanas consideran excesivo el importe cargado, calificando el exceso como dividendo (ajuste secundario) y, en consecuencia, no deducible para la entidad alemana.

En esta hipótesis, los contribuyentes afectados pueden dirigir sendas solicitudes de inicio de procedimiento amistoso, cada uno al Estado en el que es residente. Ahora bien, si el contribuyente residente en España presenta solicitud de inicio de procedimiento amistoso, puede que, con arreglo al artículo 13.1.a) del Reglamento, se acuerde finalmente no eliminar la doble imposición por hallarse prescritas las actuaciones que dieron origen al ajuste. PALACÍN SOTILLOS, R.: «El procedimiento amistoso y el arbitraje como instrumentos para evitar la doble imposición internacional», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad internacional*, 2.ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 1097 y 1098. La autora ha actualizado las fechas.

[22] Según esta Disposición, «la aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administraciones en el ámbito de un procedimiento amistoso se realizará en el momento o período en que el acuerdo adquiera firmeza, en los términos que reglamentariamente se establezcan».

ISBN: 978-84-7777-502-7

cución de los acuerdos de los procedimientos amistosos, dejando sin efecto la mencionada reserva.

Como es sabido, la finalidad del citado inciso del artículo 25.2 CM OCDE es permitir que en los Estados que tienen plazos de prescripción relativos a las liquidaciones y devoluciones, el acuerdo amistoso pueda tener efecto a pesar de dichos plazos; esto es, que la prescripción o la firmeza de los actos administrativos no sea obstáculo para la aplicación de un procedimiento amistoso. Así se recoge, por ejemplo, en el artículo 25.5 del CDI entre España y Reino Unido de 2014, donde se señala que el acuerdo amistoso «será vinculante para ambos Estados contratantes y aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes».

De ahí que se haya propuesto que el RD 1794/2008 y, por ende, el Decreto Foral de Bizkaia, deberían prever el recurso a la revocación (artículo 219 Ley General Tributaria), cuando la aplicación del acuerdo amistoso se encuentre ante un acto firme[23].

Tercera. Mediante acuerdo de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio (artículo 13 Decreto Foral Bizkaia).

La autoridad responsable de Bizkaia notificará al obligado tributario el acuerdo formalizado mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competente. Dicho acuerdo se podrá aceptar o rechazar por el obligado tributario. En caso de aceptación, ésta se realizará por escrito, con la consiguiente renuncia a los recursos pendientes sobre cuestiones ya resueltas por este procedimiento. El acuerdo devendrá firme en la fecha de aceptación expresa del obligado tributario.

En la hipótesis de no aceptación, que también deberá reflejarse por escrito, la autoridad responsable de Bizkaia comunicará esta disconformidad a la DGT, a fin de que lo traslade a su vez a la autoridad competente del otro Estado.

Especial interés presenta, finalmente, la previsión del artículo 10.2 del Decreto Foral de Bizkaia (idéntica a la del artículo 11.2 del RD 1794/2008), según la cual «no podrá interponerse recurso alguno contra los acuerdos de terminación del procedimiento, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de dichos acuerdos». Es decir, que únicamente son recurribles los actos administrativos dictados en aplicación de dicho acuerdo.

El problema es que el artículo 11.2 RD 1794/2008 no distingue a efectos de su impugnabilidad entre el acuerdo adoptado por la autoridad competente española (fase interna) y el adoptado entre las dos autoridades competentes (fase interestatal). Si bien este último no sería susceptible de recurso por su carácter internacional, al ser el primero una decisión administrativa sí debería poderse recurrir[24] ante los Tribunales in-

[23] AEDAF: «Notas de la AEDAF al proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 78, 2007, p. 174.

[24] Desde otro punto de vista, un argumento para sostener su no impugnabilidad, incluso en el caso de acuerdo adoptado en la fase interna, radica en que el propio contribuyente ha de haber manifestado pre-

ternos en caso de extralimitación o violación del convenio, so pena de contravenir en caso contrario el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado en el artículo 24 CE. En esta dirección se ha posicionado también el Consejo de Estado[25], al señalar en su dictamen que no consideraba adecuado cerrar mediante una cláusula general todas las vías de recurso sin mayores precisiones.

Cuestión distinta es que el asunto sometido al procedimiento amistoso haya sido también objeto de recurso ante los Tribunales internos (dado que la posibilidad de simultanear ambas vías se prevé expresamente tanto en el artículo 25 CM OCDE, como en el artículo 6 de la Convención europea de arbitraje). En este supuesto, si el interesado manifiesta formalmente su aceptación del acuerdo amistoso, deberá desistir de su reclamación ante los Tribunales internos[26], tal y como recoge el apartado 45 de los Comentarios al artículo 25 CM OCDE. En este punto detectamos, sin embargo, que el artículo 14.2 RD 1794/2008 (artículo 13.2 Decreto Foral Bizkaia) solo contempla la renuncia ante las autoridades competentes, pero no ante el Tribunal interno del que pende el recurso.

Esta última problemática ha sido resuelta mediante la Ley 34/2015, de modificación parcial de la LGT, que introduce una nueva Disposición adicional vigésimo primera[27] en cuya virtud se prevé la suspensión del procedimiento de revisión interno hasta la finalización del procedimiento amistoso.

Avanzando un paso más, llegamos a la fase de ejecución del acuerdo adoptado. El artículo 14 del Decreto Foral de Bizkaia presenta una redacción actualizada, en línea con la modificación operada en el artículo 15 del RD 1794/2008, mediante el RD 1558/2012[28].

Así las cosas, el acuerdo se ejecutará por la Administración Tributaria foral mediante la práctica de una liquidación por cada período impositivo objeto del procedimiento amistoso. Para la práctica de esta liquidación se tendrá en cuenta la normativa vigente en cada período objeto del procedimiento amistoso. Respecto a los impuestos en los que no exista período impositivo, la aplicación del acuerdo se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento del devengo de cada hecho imponible objeto del procedimiento amistoso.

---

viamente su conformidad con el mismo para que dicho acuerdo produzca efectos. PALACÍN SOTILLOS, R.: «El procedimiento …», *op. cit.*, p. 1095.

[25] PALACÍN SOTILLOS, R.: «El procedimiento …», *op. cit.*, p. 1095.

[26] PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: «Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa», *Impuestos*, n.º 4, 2009, pp. 14 y 31.

[27] Conforme a la Disposición adicional vigésimo primera de la LGT: «En caso de que, de conformidad con lo dispuesto en la Disposición adicional primera.1 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, se simultanee un procedimiento amistoso en materia de imposición directa previsto en los convenios o tratados internacionales con un procedimiento de revisión de los regulados en el Título V de esta Ley, se suspenderá este último hasta que finalice el procedimiento amistoso».

[28] El artículo 15 del RD 1794/2008 fue modificado por el artículo 3 del Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre.

ISBN: 978-84-7777-502-7

No obstante ello, la Administración Tributaria podrá dictar un único acto que contendrá las liquidaciones derivadas del procedimiento amistoso a fin de que la cantidad resultante se determine mediante la suma de dichas liquidaciones.

Si existiese una liquidación previa practicada por la Administración Tributaria foral en relación con la misma obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso, la ejecución del acuerdo determinará la modificación, o en su caso, anulación, de dicha liquidación.

Por último, se prevé que en la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución, incluido, en su caso, el período de tiempo que haya durado la suspensión. Resulta llamativo que no se contemple en este último apartado —a diferencia de la previsión expresa del RD 1794/2008—, la no exigencia de intereses de demora por el tiempo de tramitación del procedimiento amistoso conforme a lo establecido en la Disposición adicional primera, apartado 5 del TRLIRNR[29]. Antes al contrario, la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, reguladora del IRNR de Bizkaia prevé expresamente, en su Disposición Adicional Cuarta, apartado 5, el devengo de intereses de demora durante la tramitación del procedimiento amistoso, sin perjuicio de la suspensión de su ingreso.

Por lo demás, cabe destacar que la tramitación del procedimiento comentado, tal y como se regula en el Decreto Foral de Bizkaia, supone una plasmación del principio de colaboración propugnado en el Concierto económico.

#### B) Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración Tributaria foral o de la Administración Tributaria de ese otro Estado

Regulado en el artículo 15 del Decreto Foral de Bizkaia, este procedimiento evidencia, de nuevo, la aplicación práctica del principio de colaboración entre la autoridad foral y la estatal. En este sentido, la fijación de la posición española corresponderá a la DGT, conjuntamente con la autoridad responsable de Bizkaia, que designará a un representante a estos efectos.

La autoridad responsable de Bizkaia podrá solicitar la documentación que estime pertinente, que deberá remitírsele dentro de los cuatro meses siguientes desde la recepción de la solicitud. Respecto a las restantes previsiones, se efectúa un reenvío al RD 1794/2008, siendo de aplicación los artículos 16 a 18 del mismo.

No obstante ello, consideramos que, debido a su alcance extraterritorial, la aplicación práctica de algunas de estas previsiones será muy limitada.

#### C) Procedimiento iniciado ante la autoridad responsable de Bizkaia por acciones de la Administración Tributaria del otro Estado

Como es obvio, este apartado como tal no se prevé en el RD 1794/2008, pero guarda un evidente paralelismo con la regulación que en aquel se contiene sobre el procedimiento iniciado ante la Administración Tributaria española.

---

[29] Según la Disposición adicional primera, apartado 5 del TRLIRNR: «Durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora».

Según el artículo 16 del Decreto Foral de Bizkaia, en este caso se halla legitimado para solicitar el inicio del procedimiento ante la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia, siempre que así lo prevea el correspondiente CDI, cualquier residente en España que considere que las medidas adoptadas por la Administración del otro Estado implican o pueden implicar una imposición no acorde con lo dispuesto en el convenio. También aquellos nacionales españoles que consideren que se ha producido un supuesto de discriminación en el sentido definido en el CDI.

La determinación del régimen jurídico de las actuaciones a realizar por la autoridad responsable de Bizkaia se establece por remisión a los artículos 4 a 15 del Decreto foral, ya comentados.

## 2. Procedimiento sobre la aplicación del Convenio de arbitraje CEE/90/436

Carácter mimético presenta, de otro lado, la regulación de las disposiciones generales de este procedimiento. El Decreto Foral (artículo 17) reproduce literalmente el ámbito de aplicación del mismo, a saber: el procedimiento «se aplicará cuando, a efectos impositivos, los resultados que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los principios que se enuncian en el artículo 4 del Convenio 90/436/CEE».

El procedimiento no se tramitará si las empresas implicadas han sido objeto de una sanción grave firme. La única diferencia radica en la remisión a los artículos 196 a 200 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, a los efectos de tal determinación, junto a las penas por delitos contra la Hacienda Pública. Como no podía ser de otro modo, el procedimiento amistoso se suspenderá automáticamente por la interposición de cualquier recurso o reclamación en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa contra las sanciones impuestas, hasta que se dicte resolución o sentencia firme sobre la procedencia o no de la sanción. Tanto la interposición del recurso como la resolución o sentencia definitiva se comunicarán a la autoridad responsable de Bizkaia por parte del obligado tributario, en el plazo de un mes.

### A) Procedimiento iniciado ante la autoridad responsable de Bizkaia por acciones de la Administración Tributaria foral

La primera especialidad en este ámbito atañe a la legitimación, en la medida en que sólo podrán solicitar el inicio de este procedimiento las empresas residentes y los establecimientos permanentes situados en territorio español de una empresa residente en otro Estado miembro que haya suscrito la Convención de arbitraje y que se encuentre en alguna de las situaciones previstas en el artículo 4 del citado Convenio, cuando estén sometidas a las competencias de aplicación de los tributos de la Diputación Foral, en virtud de lo dispuesto en el Concierto económico.

El plazo para presentar la solicitud de inicio coincide con el previsto en el RD 1794/2008, y es de tres años contados desde el día siguiente al de la notificación

ISBN: 978-84-7777-502-7

del acto de liquidación tributaria o medida equivalente que provoque o pueda provocar la doble imposición[30].

Al margen de la cuestión competencial, las previsiones respecto a la solicitud son idénticas a las del RD 1794/2008: se formulará por escrito ante la autoridad responsable de Bizkaia, indicando si existe algún otro Estado contratante afectado. Asimismo, la empresa deberá explicar cuáles son las razones que le amparan para afirmar que no se han respetado los principios contenidos en el artículo 4 del Convenio CEE/90/436 y, en su caso, si se le ha impuesto una sanción, aunque ésta no tenga todavía carácter definitivo.

Por lo que concierne a la admisión de inicio, el artículo 22 del Decreto Foral de Bizkaia enuncia, a imagen y semejanza del artículo 26 del RD 1794/2008, las causas en base a las cuales se denegará motivadamente dicho inicio: a) Cuando no se cumplan los principios recogidos en el artículo 4 del Convenio CEE/90/436. b) Cuando la solicitud no se haya presentado dentro de los límites temporales recogidos en el Convenio CEE/90/436 o se presente por persona no legitimada. c) Cuando se hubiere impuesto con carácter firme una sanción grave en los términos definidos en el Convenio CEE/90/436.

Del mismo modo que reseñábamos en el caso de CDI, el procedimiento amistoso se iniciará, bien cuando la autoridad responsable de Bizkaia considere que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución; bien cuando, pese a estimarla fundada, no pueda por sí misma encontrar una solución. En este último caso, lo comunicará a la Dirección General de Tributos para que inicie, si procede, la fase internacional del procedimiento.

La autoridad responsable de Bizkaia notificará la decisión de admisión al obligado tributario, indicándole la fecha de inicio del período de dos años para alcanzar un acuerdo. Transcurrido dicho plazo sin que las autoridades competentes hayan logrado un acuerdo, se constituirá la Comisión consultiva prevista en el artículo 25 del Decreto Foral.

Especial interés reviste el cómputo del período de dos años del que se dispone para alcanzar el acuerdo, cómputo que se inicia en la última de las dos fechas siguien-

---

[30] Cabe observar la ausencia de previsión acerca de la posibilidad de acumular en un mismo procedimiento amistoso/arbitral las solicitudes de eliminación de la doble imposición producidas como resultado de liquidaciones tributarias dirigidas frente al mismo contribuyente y basadas en la misma vulneración del principio de plena competencia, pero referidas a distintos ejercicios. Igualmente, cabría preguntarse si este procedimiento puede entablarse cuando la doble imposición resulta de un «auto-ajuste fiscal» (rectificación de la autoliquidación) realizado por el contribuyente, al estimar que la base imponible determinada en su autoliquidación original era superior a la que resultaría de aplicar correctamente el principio de plena competencia. Calderón Carrero pone de relieve la omisión de la propia Convención de arbitraje respecto a la regulación de estas dos cuestiones, mostrándose proclive a su aceptación en ambos casos. Según apunta acertadamente el autor, en el primero, tal acumulación debería ser posible por aplicación de los principios generales de economía procesal y de eficacia administrativa; mientras que en el segundo, también debería poderse iniciar el presente procedimiento, en particular cuando las autoridades del Estado contratante del contribuyente rechazaran tal auto-ajuste a través de los correspondientes actos administrativos. CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El procedimiento …», *op. cit.*, p. 931.

tes: a) Fecha de notificación del acto de liquidación tributaria o medida equivalente; b) Fecha en la que la autoridad responsable de Bizkaia recibe la solicitud de inicio, acompañada de la documentación pertinente.

En definitiva, para acudir a la segunda parte del procedimiento, el cómputo puede iniciarse en la última de las dos fechas siguientes: o la fecha de la notificación del acto de liquidación, o la fecha en que la autoridad competente reciba la solicitud de inicio acompañada de toda la documentación. A nuestro parecer, sin embargo, sólo debería tenerse en cuenta la primera, puesto que es la única fecha sobre la que existe certeza, ya que el particular no tiene constancia de la fecha de recepción de la solicitud, ni tampoco existen criterios para fijar esa fecha como cierta.

En la hipótesis de haberse interpuesto recurso administrativo o contencioso-administrativo, el inicio del cómputo del período de dos años comenzará a partir de la fecha en que adquiera firmeza la resolución/sentencia dictada en última instancia en el marco de esos recursos internos, tal y como establece el artículo 7 de la Convención europea de arbitraje[31].

En otro orden de ideas, el Decreto Foral de Bizkaia se remite en bloque a lo dispuesto en el RD 1794/2008, en caso de que transcurrido el período de dos años no se hubiese alcanzado un acuerdo. Como es sabido, las autoridades competentes constituirán entonces una Comisión consultiva, a la que encargarán la emisión de un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición de que se trate. La constitución y funcionamiento de dicha Comisión se regirá por lo previsto en la Convención europea de arbitraje, debiendo emitir el correspondiente dictamen en los seis meses siguientes a la fecha en la que haya recibido toda la documentación por parte de los Estados implicados.

Desde nuestra perspectiva, no existe certeza acerca de cuál es la fecha inicial para el cómputo del plazo de seis meses en el cual la Comisión debe emitir el dictamen. Este *dies a quo* es el momento en que la Comisión haya sido «consultada» y éste se define como aquél en el que la misma ha recibido toda la información y documentación de los Estados implicados. Ello genera una notable incertidumbre en los supuestos de recepción parcial de la información, por lo que sería deseable la fijación de la fecha de recepción a efectos de seguridad jurídica.

Finalmente, las autoridades competentes adoptarán de común acuerdo una decisión que garantice la supresión de la doble imposición, dentro de los seis meses siguientes a la fecha en la que la Comisión consultiva haya emitido el dictamen. El

[31] En efecto, el artículo 7 de la Convención de arbitraje prevé el derecho de las empresas a utilizar las posibilidades de recurso (tanto la vía económico-administrativa como la judicial) previstas en el Derecho interno de los Estados contratantes. Ahora bien, la interposición de recursos internos simultáneamente y con idéntico objeto que el procedimiento que nos ocupa afecta al cómputo del plazo de dos años que poseen las autoridades competentes para alcanzar un acuerdo. Por tanto, la interposición de recursos internos debería ser adecuadamente ponderada por los contribuyentes, dado que, en tal caso, las autoridades competentes no dispondrían de dos años desde la fecha de presentación del caso, sino desde la fecha en la que adquiera firmeza la resolución dictada en última instancia en el marco de tales recursos.

ISBN: 978-84-7777-502-7

acuerdo alcanzado podrá diferir de dicho dictamen. Ninguno de ellos será susceptible de recurso, sin perjuicio de los recursos que procedan contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de los mismos.

Adviértase, como reflexión crítica, que el Decreto Foral —por remisión al RD 1794/2008— omite cualquier referencia a la publicación del acuerdo alcanzado, desoyendo así las recomendaciones sobre su deseable publicación, incluida como «*best practice*» en todos los documentos y guías sobre la materia. La normativa foral —como reflejo en este caso de la española—, no es empero un caso excepcional, pues la práctica de los Estados en este punto es diversa[32]. Se desaprovecha, en nuestra opinión, la oportunidad de dotar al procedimiento amistoso de una mayor transparencia, en consonancia con la Acción 14 BEPS y con el sentir de la doctrina mayoritaria[33].

B) Procedimiento iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado o ante la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia, por acciones de la Administración Tributaria del otro Estado o por acciones de la Administración Tributaria foral de Bizkaia

No existe peculiaridad alguna por lo que respecta a este procedimiento, en el que el artículo 26 del Decreto Foral de Bizkaia se remite a lo dispuesto, con carácter general, en los artículos 32 a 34 del RD 1794/2008, sin perjuicio de las especialidades previstas en el propio Decreto Foral.

### 3. Suspensión del ingreso de la deuda

Tomando como base los Comentarios al artículo 25 CM OCDE (párrafo 48), así como los distintos documentos internacionales[34] sobre la materia, el Decreto Foral de Biz-

[32] Véase, ampliamente, RIBES RIBES, A.: «La resolución …», *op. cit.*, pp. 30 y ss.

[33] Entre otros, RIBES RIBES, A.: «Convenios …», *op. cit.*, pp. 399 a 401 (refiriéndonos al procedimiento 'interpretativo'); Bustos Buiza y Del Campo Azpiazu sugieren un procedimiento para la publicación de estos acuerdos por parte del Ministerio de Asuntos Exteriores como «acuerdos administrativos», si bien reconocen que se trata de un procedimiento excesivamente complejo. BUSTOS BUIZA, J.A. y DEL CAMPO AZPIAZU, C.: «Análisis de los sistemas de eliminación de la doble imposición mediante acuerdos entre Administraciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 145, 2002, p. 93; SERRANO ANTÓN, F.: «La cláusula de procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho Comparado», *Documentos de trabajo*, n.º 26/04, Instituto de Estudios Fiscales, p. 21, donde cita las tres razones aducidas por la Administración española para no publicar estos acuerdos: 1. Evitar la confusión que puede ocasionar su publicación en otros contribuyentes no involucrados en un procedimiento amistoso; 2. Eliminar la creencia generalizada de que estos acuerdos adquieren la categoría de reglas generales tras su publicación; y, 3. No comprometer a otras Administraciones Tributarias; PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento …», *op. cit.*, p. 121.

[34] El «Manual on effective mutual agreement procedures» (MEMAP) —February 2007 version— lo incluye como Best practice n.º 21. También la UE se muestra proclive a la suspensión, como demuestran tanto el apartado 5 del Código de conducta para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, publicado en el DOCE de 28 de julio de 2006; como el apartado 8.a del Código de conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, publicado en el DOCE de 30 de diciembre de 2009.

kaia contempla la posibilidad de solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria en los procedimientos amistosos pendientes. Esta medida viene a desarrollar lo previsto en la Disposición adicional cuarta, apartado 5[35], de la Norma Foral 12/2013 sobre el IRNR. Debe advertirse que la normativa citada se refiere a la suspensión del ingreso de una deuda tributaria, y no a la suspensión de la ejecución de un acto administrativo que exige el pago de una deuda tributaria.

La regulación coincide básicamente con la alojada en los artículos 35 a 40 del RD 1794/2008 que, a su vez, encuentra su fundamento en el apartado 6 de la Disposición adicional primera del TRLIRNR.

Tres son los requisitos exigidos para poder solicitar la citada suspensión:

1. Que se haya solicitado el inicio del procedimiento amistoso, bien en el marco de los CDI, bien de la Convención europea de arbitraje.
2. Que no se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa.
3. Que se aporten las garantías previstas en la Disposición adicional cuarta, apartado 5, de la Norma Foral 12/2013, del IRNR.

Se trata, pues, de una suspensión especial, distinta de la suspensión ordinaria de la ejecución de los actos objeto de recursos administrativos o judiciales internos, y conectada[36] esencialmente a un procedimiento amistoso. Sólo cuando no sea posible seguir obteniendo la suspensión de la recaudación de la deuda en vía administrativa o en vía contencioso-administrativa, podrá el obligado tributario solicitar la suspensión especial prevista en el Decreto Foral.

Respecto a la legitimación activa, podrá solicitar la suspensión del ingreso de la deuda cualquier persona que haya solicitado el inicio de alguno de los procedimientos amistoso a los que se refiere este Reglamento. Dicha solicitud puede presentarse al

---

[35] De conformidad con esta Disposición, «1) En los procedimientos amistosos, el ingreso de la deuda quedará suspendido automáticamente a instancias del interesado cuando se garantice su importe, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión en los términos que reglamentariamente se establezcan. No se podrá suspender el ingreso de la deuda de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, mientras se pueda solicitar la suspensión en vía administrativa o jurisdiccional.

2) Las garantías admisibles para obtener la suspensión automática a la que se refiere el número anterior serán exclusivamente las siguientes: a) Depósito de dinero o valores públicos; b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

3) Si los procedimientos amistosos no se refieren a la totalidad de la deuda, la suspensión prevista en este apartado se limitará al importe afectado por los procedimientos amistosos.

4) Lo dispuesto en este apartado será de aplicación a partir de la entrada en vigor del Reglamento que desarrolle esta Disposición adicional».

[36] Vega Borrego la califica como «autónoma» (por ser una modalidad de suspensión vinculada exclusivamente a la tramitación de un procedimiento amistoso); y «de carácter subsidiario», (pues la normativa sólo permite recurrir a ella cuando no sea posible obtener tal suspensión de otra forma). VEGA BORREGO, F.A.: «Algunos aspectos sobre la regulación española de los procedimientos amistosos: suspensión e intereses de demora», *Crónica Tributaria*, n.º 141, 2011, p. 214.

ISBN: 978-84-7777-502-7

interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, o posteriormente, hasta la terminación del procedimiento; siendo esta regla igualmente aplicable por lo que concierne a la vía contencioso-administrativa.

En cuanto al órgano competente, la solicitud de suspensión se presentará ante el Servicio de Recaudación, que será el encargado de tramitarla y de resolver sobre ella. A estos efectos, el artículo 30.5 del Decreto Foral recoge el contenido mínimo de la citada solicitud.

Palao Taboada[37] pone de relieve la incongruencia que deriva de la lectura conjunta de los apartados 6 y 7 del artículo 38 del RD 1794/2008, predicable asimismo de los mismos apartados del artículo 30 del Decreto Foral de Bizkaia. La cuestión es que en el apartado 6 se establece el archivo de la solicitud, privándola de cualquier efecto suspensivo, cuando no se acompañe del documento en el que se formalice la garantía aportada o de la copia del escrito de solicitud de inicio del procedimiento amistoso. Sin embargo, en el apartado siguiente se contempla la posibilidad general de subsanación de los defectos de la solicitud, entre los cuales se incluye la falta de aportación de los documentos antedichos, debiendo requerirse a este respecto al interesado y otorgarle un plazo de diez días para que subsane.

Convenimos con Palao Taboada[38] en que esta incoherencia debe resolverse a favor del interesado, o lo que es igual, permitiendo no sólo la subsanación de los defectos de los documentos aportados, sino también la ausencia de los mismos, salvo del documento acreditativo de la constitución de la garantía. De lo contrario, la suspensión nunca podría ser automática, pues es precisamente a la vista de este último documento cuando el Servicio de recaudación decide sobre la suspensión. Así se colige también del *dictum* del artículo 30.7 del Decreto Foral, que alude textualmente a «la subsanación de defectos del documento en que se formalice la garantía», y no a la subsanación de la ausencia de éste.

Centrándonos ahora en las garantías que se han de aportar para obtener la suspensión, que deberán quedar a disposición del Servicio de Tesorería y Garantías, a los efectos de su eventual ejecución, únicamente podrán consistir, conforme a la Disposición adicional cuarta, apartado 5 de la Norma Foral 12/2013 del IRNR, en: a) Depósito de dinero o valores públicos; y/o b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Estas garantías se caracterizan por su alto grado de liquidez y por ser coincidentes con las previstas para la suspensión automática en vía de recurso[39].

Nótese que el artículo 31 del Decreto Foral extiende a los procedimientos amistosos la regla general vigente en el ámbito interno, según la cual la garantía va pasando a los sucesivos recursos contra el mismo acto, en atención al razonable criterio de la

---

[37] PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento …», *op. cit.*, p. 132.

[38] PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento …», *op. cit.*, p. 132.

[39] DELGADO PACHECO, A. y LOAIZA KEEL, C.: «La nueva regulación de la suspensión del ingreso de la deuda en procedimientos amistosos», *Revista Noticias de la Unión Europea,* n.º 296, 2009, p. 133.

economía procesal. De ahí que se prevea expresamente que cuando el interesado solicite la suspensión, «las garantías aportadas ante los órganos administrativos o contencioso-administrativos seguirán siendo válidas».

Iniciado el procedimiento amistoso, la solicitud de suspensión se entenderá acordada desde la fecha de su presentación y suspenderá la recaudación de la deuda durante la sustanciación de dicho procedimiento, debiendo notificarse esta circunstancia al obligado tributario. Si la admisión del inicio del procedimiento se produjera con posterioridad, se acordará la suspensión con efectos desde la fecha de la solicitud. Y finalmente, si, presentada la solicitud de inicio y también la de suspensión, la autoridad responsable del Territorio Histórico de Bizkaia no se hubiera pronunciado todavía sobre la admisión o no de la primera, se suspenderá cautelarmente la recaudación de la deuda siempre que se hubiera presentado en período voluntario. No ocurrirá así en la hipótesis de haberse presentado en período ejecutivo, en cuyo caso se iniciará o continuará el procedimiento de apremio, sin perjuicio de la anulación de las actuaciones posteriores a la solicitud de suspensión en caso de admisión a trámite del procedimiento amistoso.

Si no se admitiera a trámite la solicitud de inicio del procedimiento amistoso, se denegará la suspensión, no siendo dicho acuerdo susceptible de recurso.

La regulación contenida en el Decreto Foral finaliza en este punto[40]. Sin embargo, surge en este contexto una cuestión adicional, relativa al reembolso o no de las garantías constituidas a fin de obtener la suspensión, en el caso de que el acuerdo alcanzado declare que no es exigible la deuda tributaria objeto del procedimiento. A nuestro parecer, con base en lo dispuesto analógicamente en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, debería reconocerse el derecho del contribuyente al reembolso de las citadas garantías. Y decimos «analógicamente» porque, como apunta acertadamente Palao Taboada[41], podría considerarse que no cabe la aplicación directa del artículo 32.1 de la Norma Foral, al no haber

[40] Como es evidente, la regulación de la suspensión del ingreso de la deuda en el seno de un procedimiento amistoso plantea no pocos problemas. Tal y como apunta Vega Borrego, según los requisitos mencionados, parece que esta suspensión queda condicionada a la existencia previa de un acto administrativo exigiendo el pago de una deuda, y a que dicho acto haya podido ser, o haya sido, impugnado. Sin perjuicio de que sea esta interpretación la que se desprenda de la norma, el autor afirma que «ello no tiene por qué ser necesariamente siempre así». A su juicio, «es posible (…), solicitar la suspensión, en el marco de un PA o un procedimiento al amparo del CA, cuando la deuda ha sido autoliquidada por el propio obligado tributario. También es posible, en determinados casos, solicitar la suspensión a pesar de que exista un acto administrativo exigiendo el pago de una cantidad de dinero y el mismo pueda suspenderse en el marco de la interposición de un recurso contra dicho acto».

Por tanto, coincidimos con Vega Borrego en que «la suspensión del ingreso de una deuda no necesariamente precisa siempre que, con carácter previo, se suspenda la ejecución del acto administrativo que la exige. Es más, también es posible la suspensión del ingreso de deudas respecto de las cuales no existe un acto administrativo previo reclamando el pago». «(…), la obligación de ingresar una cantidad de dinero, y la posibilidad de ser exigida por la Administración por la vía de apremio, puede venir por otras vías, distintas a la existencia de una liquidación administrativa». VEGA BORREGO, F.A.: «Algunos …», *op. cit.*, pp. 215-217.

[41] PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento …», *op. cit.*, p. 133.

ISBN: 978-84-7777-502-7

sido declarada la improcedencia de la deuda «por sentencia o resolución administrativa firme», tal y como exige el citado artículo (equivalente al artículo 33 LGT, al que se refiere el autor). Ahora bien, de lo que no cabe duda es de que la Norma Foral General Tributaria establece un principio general plenamente aplicable al supuesto analizado y que, a mayor abundamiento, se alinea con la finalidad a la que se orientan los CDI comprensivos del procedimiento amistoso, objetivo éste que no se lograría si el contribuyente tuviese que soportar el coste de la garantía[42].

Expuesto cuanto antecede, puede que la cuestión más problemática de cuantas hemos comentado sea la atinente al devengo de los intereses de demora. Tal y como avanzábamos en líneas anteriores, una diferencia significativa entre el RD 1794/2008 y el Decreto Foral de Bizkaia radica en que, contrariamente a lo que prevé el primero (esto es, que no se devengarán intereses de demora por el tiempo de tramitación del procedimiento amistoso[43], conforme a la Disposición adicional primera, apartado 5 del TRLIRNR), el Reglamento foral señala, en su artículo 14.4, que en la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución incluido, en su caso, el período que haya durado la suspensión.

En efecto, observamos que la exigencia de intereses de demora —ya sea a favor del contribuyente o de la Administración Tributaria— en el seno de procedimientos amistosos tendentes a suprimir la doble imposición internacional, suele ser controvertida[44] debido a las divergencias que sobre su cuantía o devengo pueden albergar las legislaciones nacionales. Sea como fuere, lo cierto es que la posición internacional mayoritaria[45] aboga no tanto porque no se devenguen intereses de demora durante la sustanciación del procedimiento amistoso (señaladamente si ésta excede de un tiempo razonable, en el bien entendido de que el contribuyente no es responsable de esta demora), sino por la conveniencia de que los Estados implicados adopten una solución homogénea o coordinada en esta materia, tanto cuando la Administración ocupa una posición acreedora como deudora[46].

---

[42] En este caso, la Administración Tributaria deberá reembolsar el coste de las garantías, junto a los intereses previstos en el artículo 32.2 de la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia.

[43] Según el artículo 15.6 RD 1794/2008, «en la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución, incluido, en su caso, el período de tiempo que haya durado la suspensión, sin que se exijan intereses de demora por el tiempo de tramitación del procedimiento amistoso de conformidad con lo establecido en la Disposición adicional primera, apartado 5, del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (…)».

[44] MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Artículo 25 MC OCDE. Procedimiento amistoso», en RUIZ GARCÍA, J.R. y CALDERÓN CARRERO, J.M. (Coords.), *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, p. 1212.

[45] Comentarios al artículo 25 CM OCDE, párrafo 49; Best practice n.º 20 del MEMAP; apartado 8.a del Código de conducta revisado de 2009 sobre la Convención europea de arbitraje.

[46] Sobre el tratamiento de este aspecto, no exento de controversias, véase (con respecto al RD 1794/2008): DELGADO PACHECO, A. y LOAIZA KEEL, C.: «La nueva …», *op. cit.*, pp. 131-135; PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento …», *op. cit.*, pp. 130-134; DEL CAMPO AZPIAZU, C.: «Procedi-

No obstante ello, y en claro contraste con la normativa estatal, la Norma Foral 12/2013, reguladora del IRNR de Bizkaia, prevé expresamente, en su Disposición adicional cuarta, apartado 5 —al igual que la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, reguladora del IRNR de Álava, en la misma disposición—, el devengo de intereses de demora durante la tramitación del procedimiento amistoso, sin perjuicio de la suspensión de su ingreso. En nuestra opinión, estamos ante una norma penalizadora, que perjudica gravemente al contribuyente en comparación con aquel al que resulta aplicable el RD 1794/2008. Incluso llama la atención que dicha suspensión del devengo de los intereses de demora sí se prevea expresamente en la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, reguladora del IRNR de Gipuzkoa[47].

En este sentido, sería deseable que se acometiera la oportuna modificación normativa, en virtud de la cual el Decreto Foral de Bizkaia contemplara que el interés de demora dejara de devengarse desde el inicio del procedimiento amistoso. Sin duda, ello ahondaría en la deseable coordinación con la Administración estatal —posibilitando la armonización de la Administración foral con la estatal y, a su vez, con la del otro Estado implicado— e incentivaría, además, la utilización del cauce amistoso como alternativa a los recursos internos de solución de conflictos, a la vista del régimen más beneficioso que aquel comporta respecto a los intereses de demora.

## IV. REFLEXIÓN FINAL

Recapitulando, consideramos que el avance en la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en esta órbita requiere, entre otras medidas, una doble actuación: primera, la incorporación inmediata del arbitraje subsidiario al procedimiento amistoso en todos los convenios de doble imposición españoles; y, segunda, la mejora de los Reglamentos de procedimientos amistosos en materia de imposición directa —tanto el aprobado por RD 1794/2008, como el aprobado por el Decreto Foral de Bizkaia—, de acuerdo con las soluciones propuestas. Como hemos comentado, el Decreto Foral de Bizkaia sobre procedimientos amistosos plantea cierta problemática en cuanto a la interpretación y aplicación de algunas de sus disposiciones, por lo que sugerimos su precisión o reformulación en los términos ya expuestos.

Sólo a través de esta actuación coordinada se alcanzarán, en nuestra opinión, los cuatro objetivos a los que responde la Acción 14 BEPS: 1. Garantizar que las obliga-

---

miento amistoso y Convenio de Arbitraje», en VVAA, *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010; VEGA BORREGO, F.A.: «Algunos…», *op. cit.*, pp. 234-241. En el marco estatal, la primera duda que se suscita es acerca de si el cese de devengo de intereses de demora se produce solamente cuando la Administración ocupa la posición acreedora, esgrimiéndose argumentos a favor y en contra por parte de los estudiosos mencionados. Véase, igualmente, la Resolución del Tribunal económico-administrativo central de 10 de septiembre de 2009 (recurso 2830/2008).

[47] Según la Disposición adicional tercera, apartado 5 de dicha Norma Foral: «Durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora».

ISBN: 978-84-7777-502-7

ciones convencionales relativas al procedimiento amistoso se aplican de buena fe; 2. Asegurar que los procedimientos administrativos se dirigen a prevenir y resolver las controversias relativas a los tratados; 3. Garantizar que los contribuyentes puedan acceder al procedimiento amistoso cuando corresponda; y, especialmente, 4. Asegurar la resolución de los asuntos sometidos a procedimiento amistoso.

## V. BIBLIOGRAFÍA

AEDAF: «Notas de la AEDAF al proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 78, 2007, pp. 159-176

BUSTOS BUIZA, J.A. y DEL CAMPO AZPIAZU, C.: «Análisis de los sistemas de eliminación de la doble imposición mediante acuerdos entre Administraciones», *Tribuna Fiscal*, n.º 145, 2002.

CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El procedimiento para la resolución de conflictos fiscales de precios de transferencia establecido por el Convenio europeo 90/436/CEE», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 151, 2011, pp. 903-944.

DE LA HUCHA CELADOR, F.: *Introducción al régimen jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madrid, 1995.

— «El Concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas en la imposición directa», *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 118, 2003, pp. 207-252.

DEL CAMPO AZPIAZU, C.: «Procedimiento amistoso y Convenio de Arbitraje», en VVAA, *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.

DELGADO PACHECO, A. y LOAIZA KEEL, C.: «La nueva regulación de la suspensión del ingreso de la deuda en procedimientos amistosos», *Revista Noticias de la Unión Europea*, n.º 296, 2009, pp. 131-135.

LODIN, S.O.: «The Arbitration Convention in practice», *Intertax*, Vol. 42, n.º 3, 2014, pp. 173-175.

LÓPEZ RIBAS, S.: «Procedimientos amistosos en materia de imposición directa», *Documentos de trabajo*, n.º 7/2009, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 1-39.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Artículo 25 MC OCDE. Procedimiento amistoso», en RUIZ GARCÍA, J.R y CALDERÓN CARRERO, J.M. (Coords.), *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, pp. 1179-1233.

MERINO JARA, I.: «El régimen de Concierto del País Vasco», en PITA GRANDAL, A.M.ª (Dir.), *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*, Marcial Pons, 2008, pp. 169-220.

PALACÍN SOTILLOS, R.: «El procedimiento amistoso y el arbitraje como instrumentos para evitar la doble imposición internacional», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad internacional*, 2ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 1069-1110.

PALAO TABOADA, C.: «El Reglamento de procedimientos amistosos», *Revista Noticias de la Unión Europea*, n.º 300, 2010, pp. 107-134.

PALAO TABOADA, C. y RIBES RIBES, A.: «El Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa», *Revista Interactiva de Actualidad* (Asociación Española de Asesores Fiscales —AEDAF—), n.º 24, de 14 de junio de 2010.

PARDO CARMONA, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: «Comentarios sobre la regulación reglamentaria de los procedimientos amistosos en materia de imposición directa», *Impuestos*, n.º 4, 2009, pp. 11-36.

RIBES RIBES, A.: «La resolución de los conflictos hermenéuticos en los convenios para evitar la doble imposición internacional», *Revista de contabilidad y tributación*, n.º 235, 2002, pp. 3-62.

— *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, EDERSA, Madrid, 2003, pp. 403-406.

— «New Spanish draft regulation on the mutual agreement procedures concerning direct taxation», *Intertax*, Vol. 36, n.º 4, 2008, pp. 174-175.

SERRANO ANTÓN, F.: «La cláusula de procedimiento amistoso de los Convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho Comparado», *Documentos de trabajo*, n.º 26/04, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 3-31.

— *La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario: procedimiento amistoso y arbitraje*, Civitas-Thomson Reuters, 2010, pp. 278-282.

TRAPÉ VILADOMAT, M.: «El convenio comunitario de arbitraje: el Convenio 90/436/CEE relativo a la supresión de la doble imposición en el caso de corrección de beneficios de empresas asociadas», en VVAA, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2009.

VEGA BORREGO, F.A.: «Algunos aspectos sobre la regulación española de los procedimientos amistosos: suspensión e intereses de demora», *Crónica Tributaria*, n.º 141, 2011, pp. 211-243.

PARTE II

# AYUDAS DE ESTADO Y MEDIDAS ANTIELUSIÓN

«Normas forales y ayudas de Estado»
Marta Villar Ezcurra . . . . . 183
«La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva: incidencia en la normativa tributaria estatal… ¿y foral?»
Jorge Martín López . . . . . 208
«Medidas antielusión en la fiscalidad internacional»
Aitor Orena Domínguez . . . . . 233

ISBN: 978-84-7777-502-7



# Normas forales y ayudas de Estado

Marta Villar Ezcurra

Sumario: I. Introducción. II. Origen y evolución de los problemas. 1. Las normas forales de 1988 y la Decisión de 1993. 2. Las normas forales de 1993 y las cuestiones prejudiciales. 3. Los asuntos *Ramondín* y *Demesa*. 4. Los tipos reducidos del Impuesto sobre Sociedades y la Sentencia del Tribunal Supremo de 2004, desautorizada por la Sentencia del TJUE de 2008. 5. La Sentencia *Azores* de 2006. 6. La Sentencia del TJUE de 2008 sobre las competencias tributarias del País Vasco. 7. Las Sentencias del Tribunal Supremo de 2012. III. El control de ayudas de Estado como forma de armonización fiscal indirecta. 1. El concepto de ayuda de Estado y la selectividad. 2. Nuevas tendencias en la jurisprudencia del TJUE. 3. Nuevos planteamientos de la Comisión sobre la selectividad regional: el Proyecto de Comunicación sobre el concepto de ayuda de Estado. IV. Conclusiones. V. Bibliografía.

Resumen: El trabajo analiza las normas forales desde el punto de vista de su conflictividad con el régimen jurídico-comunitario de control de ayudas de Estado. Para ello, se realiza un repaso de los orígenes litigiosos, explicando los hitos hasta llegar al estado actual de la cuestión estudiada. Se presta especial atención al concepto de ayuda de Estado, a las ayudas en forma fiscal y, en particular, a la delimitación del criterio de la selectividad en su vertiente material y regional, pues es éste uno de los requisitos exigidos en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) más difícil de concretar.

Palabras Clave: Normas forales, incentivos fiscales, País Vasco, ayudas de Estado, selectividad regional.

## I. INTRODUCCIÓN

Uno de los rasgos más destacables del régimen tributario del País Vasco es su alto nivel de conflictividad, que no solo se manifiesta por los numerosos asuntos que se han planteado ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), sino también por los recursos interpuestos ante las más variadas instancias nacionales, Tribunal Superior

ISBN: 978-84-7777-502-7

de Justicia del País Vasco (TSJPV), Audiencia Nacional (AN), Tribunal Supremo (TS), y Tribunal Constitucional (TC)[1].

La litigiosidad pone también de manifiesto la diversidad de partes que actúan ante el TJUE según el tipo de asunto de que se trate. En unas ocasiones, es la Comisión la que recurre, previa denuncia de las normas forales ante el Tribunal de Primera Instancia (TPI)[2], contra cuyas sentencias cabe recurso de casación ante el TJUE[3]. Otras veces, es el Estado quien las impugna ante el TSJPV que, a su vez, y sin perjuicio de los recursos que procedan contra sus sentencias, plantea cuestiones prejudiciales ante el TJUE. Las Diputaciones forales también han recurrido, ante el TPI, las decisiones de la Comisión que declaran la vulneración de la normativa comunitaria europea, cuyas sentencias son también recurribles en casación, aunque con limitación en cuanto a los motivos alegables. A ello se añade el hecho de que las Comunidades Autónomas limítrofes al País Vasco y confederaciones de empresarios o sindicatos también han recurrido directamente ante el TSJPV, o denunciado a la Comisión, aquellas normas forales que han considerado contrarias al Derecho comunitario europeo, o bien, se han personado como coadyuvantes en recursos interpuestos por otros actores[4].

De los tres niveles en que se estructura la Hacienda del País Vasco (general, foral y local), la mayor singularidad reside en las Haciendas forales. Las competencias fiscales que se regulan en el Concierto Económico y en la Ley de Territorios Históricos se

---

[1] Muchas de las controversias que surgen entre el Estado y los Territorios Forales provienen, en opinión del Profesor Merino Jara, de la falta de coordinación, y por ello se valora positivamente lo dispuesto en el artículo 4 del Concierto Económico del Estado con la Comunidad Autónoma del País Vasco, cuya redacción vigente proviene de la Ley 12/2002, de 23 de mayo. *Vid.* MERINO JARA, I.: «Competencia fiscal Estado/CCAA versus Haciendas Forales», en RAMOS PRIETO, J. (Director), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, p. 916.

[2] Las competencias atribuidas al TPI por la Decisión de creación, de 24 de octubre de 1988, eran limitadas y sólo se referían a asuntos relativos a la función pública europea y al Derecho de la competencia aplicable a las empresas, así como de las solicitudes de indemnización por daños cuando el acto u omisión causante hubiera sido objeto de recurso ante el Tribunal. Progresivamente, con ocasión de la ampliación de sus competencias en 1993 y 2004, se atribuyen al mismo, entre otros, los recursos planteados por los Estados miembros contra un acto u abstención de la Comisión Europea (a excepción de aquellos en materia de cooperación reforzada) y contra las decisiones en materia de ayudas de Estado. En la actualidad el Tribunal de Justicia de la Unión Europea consta de tres órganos: el Tribunal de Justicia, que resuelve las cuestiones planteadas por los tribunales nacionales, ciertos recursos de anulación y los recursos de casación, el Tribunal General, que resuelve los recursos de anulación que interponen los particulares, las empresas y, en algunos casos, los gobiernos nacionales, y el Tribunal de la Función Pública, que se ocupa de resolver los litigios entre la Unión Europea y su personal.

[3] El Tribunal General es una jurisdicción influyente y versátil. Siendo hoy una institución completamente distinta a la que empezó a funcionar hace más de veinte años (los letrados han pasado de los 12 de 1990 a los 85 en la actualidad), sigue funcionando con la misma estructura, en ocho Salas, sin que exista ninguna especialización de las mismas.

[4] DÍAZ MORENO, F.: «La posición del Tribunal de Justicia de la UE en relación con el concierto económico del País Vasco. Las vacaciones fiscales», en ORDÓÑEZ SOLÍS, D. (Coordinador), *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España. Derechos, mercado único y armonización fiscal en Europa, Liber Amicorum Antonio Martínez Lafuente*, Wolters Kluwer España, 2013, pp. 477-478.

corresponden con los Territorios Históricos. El que sus derechos históricos sean objeto de reconocimiento expreso en la Constitución (DA 1ª), y de actualización en el Estatuto de Autonomía, hace posible la integración de los territorios forales en la estructura territorial española[5].

Como consecuencia de la intensificación de la litigiosidad sobre las normas forales fiscales en las últimas décadas, se ha reavivado la cuestión dogmática de su naturaleza jurídica[6]. Este tema se ha suscitado, sobre todo, con ocasión de la reforma operada por la Ley Orgánica 1/2010, pues con ella se ha sometido el control jurisdiccional de las normas fiscales forales (que correspondía a la jurisdicción contencioso-administrativa, por entenderse que su naturaleza era reglamentaria) al Tribunal Constitucional. Quizás estas razones de naturaleza procesal expliquen por qué, aunque los problemas trascienden con mucho del ámbito foral vasco y se plantean en idénticos términos en el régimen de Convenio aplicable en Navarra, los incentivos fiscales aprobados por la Comunidad Navarra (a menudo idénticos a los vascos) han pasado prácticamente desapercibidos para la Comisión y las Comunidades limítrofes[7], haciendo que sea el País Vasco el protagonista de relieve en los conflictos planteados por infracción de las normas comunitarias europeas sobre ayudas de Estado.

Desde el punto de vista sustantivo han sido principalmente dos los frentes que, desde la adhesión a las Comunidades Europeas, han planteado respecto a las normas forales problemas de compatibilidad con el Derecho de la UE: el régimen de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento[8].

Este trabajo aborda únicamente las cuestiones relacionadas con las ayudas de Estado y desde la perspectiva material (no procesal), centrando la atención en lo que se conoce como «vacaciones fiscales» y en otra suerte de incentivos fiscales. Para ello, se han seleccionado los asuntos y sentencias que mejor explican, a nuestro juicio, el camino litigioso recorrido, la evolución de los problemas y el planteamiento que ha de hacerse en la actualidad. Unos son casos generales (la mayor parte de las veces contemplan incentivos en el Impuesto sobre Sociedades), y otros son específicos, por referirse a ayudas concedidas a empresas concretas y no

---

[5] Sobre esta cuestión, nos remitimos a MERINO JARA, I.: «Prólogo» a la monografía de SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S., *El Concierto Económico Vasco ante el juez comunitario,* Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Oñati, 2012, pp. 8-9.

[6] Como explica el Profesor Palao, tradicionalmente se ha venido «aceptando, sin mucho cuestionamiento, la convención, consagrada normativamente, de atribuir a las normas forales la naturaleza formal de reglamentos» (*vid.* PALAO TABOADA, C.: «La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 370, enero 2014, p. 96).

[7] En este sentido, *vid.* FALCÓN y TELLA, R.: «El régimen de concierto o convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: La SJCE de 11 septiembre 2008 y sus antecedentes», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 31, septiembre/diciembre 2008, pp. 713-742, especialmente p. 715 y nota 5.

[8] Así lo afirma FALCÓN y TELLA, R., *op. cit.*, p. 713.

ISBN: 978-84-7777-502-7

a ayudas regionales de carácter general, como ocurrió en los asuntos *Demesa* y *Ramondín*[9].

En la evolución de la jurisprudencia comunitaria, hay un antes y un después del caso *Azores*[10], por la consideración novedosa a los entes subcentrales en el análisis de la apreciación de la «selectividad regional o territorial». En esta Sentencia, el TJUE afirmó que el parámetro de referencia para identificar si hay «ayuda estatal» no tiene por qué coincidir con el del territorio del Estado miembro considerado[11]. La historia de la casuística que a continuación vamos a tratar habría sido muy distinta a la luz de la nueva doctrina asentada por el TJUE.

## II. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS PROBLEMAS

La cuestión foral se ha solido plantear, desde antes de la Constitución, en relación a tres cuestiones: la organización, la materia o competencia, y el procedimiento a seguir por las provincias vascongadas entre sí y en sus relaciones con el poder central[12]. Centrándonos en las cuestiones relacionadas con la consideración de los incentivos fiscales como ayudas de Estado, lo cierto es que las normas forales vienen generando una conflictividad inusual, fundamentalmente, por regular de modo especial y particular extremos de relativa importancia en el Impuesto sobre Sociedades, en materia de beneficios tributarios, tipo de gravamen, y modo de determinación de las bases imponibles.

Hasta el año 2004, las resoluciones judiciales del Tribunal Supremo anularon estas normas por razones de Derecho interno, siendo la Sentencia de 9 de diciembre de 2004 la primera que, desde la perspectiva del Derecho de la UE, anuló parte de las normas afectadas por el recurso, fundamentando que las mismas constituían ayudas de Estado ilegales, es decir, no notificadas a la Comisión en los términos exigidos por el actual artículo 108.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). En ejecución de esta Sentencia de 2004, se dictaron nuevas normas que, de nuevo, fueron objeto de impugnación (en incidente de ejecución) ante el TSJPV, Tribunal que las anuló, por entender que lo ejecutado no se ajustaba a la Sentencia.

---

[9] Nos referiremos al Tribunal de Justicia comunitario con la referencia genérica TJUE, especificando en su caso si se trata del Tribunal de Primera Instancia (TPI) o del Tribunal General y seguimos el sistema de cita recomendado por el mismo TJUE. *Vid.* las Sentencias dictadas en los asuntos *Demesa* y *Ramondín,* de 6 de marzo de 2002, del TPI (as. ac. T-127/99, T-129/99 y T-148/99), que fueron impugnadas ante el Tribunal General, que dictó Sentencias el 11 de noviembre de 2004 (as. ac. C-183/02 y C-187/02 P y as. ac. C-186/02 P y C-188/02, EU:C:2004:701) y el 14 de septiembre de 2006 (as. C-186/02 P-DEP. EU:C:2006:557).

[10] Sentencia del TJUE de 5 de septiembre de 2006, asunto C-88/03 (EU:C:2006:511).

[11] Asunto C-88/03, *Portugal/Comisión*, ap. 57 (EU:C:2006:511).

[12] GARRÁN y MOSO, J.: *El sistema foral*, Editorial Aramburu, Pamplona, 1935.

## 1. Las normas forales de 1988 y la Decisión de 1993

Como anota FALCÓN y TELLA, el problema se planteó inicialmente en relación con las normas forales que aprobaron incentivos a la inversión, en 1988, en Álava, Gipuzkoa y Bizkaia (normas forales 28/1988, 8/1988 y 6/1988, respectivamente), que fueron calificadas de ayudas incompatibles con el mercado común por la Decisión de la Comisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993[13].

Esta calificación se basó en la consideración de la existencia de selectividad regional o territorial, en la medida en que sólo determinadas empresas —las que operaban exclusivamente en el País Vasco y, a partir de 1991, las allí domiciliadas que realizasen en dicho territorio más del 25% de sus operaciones— podían resultar beneficiarias, siendo esta circunstancia una mera consecuencia de los puntos de conexión entonces previstos en el Concierto[14].

Además de ser consideradas ayudas ilegales, tales medidas se calificaron de contrarias a la libertad de establecimiento por parte de la Comisión, al quedar limitadas a empresas vascas, con exclusión de otras empresas españolas o residentes en otros Estados comunitarios, por lo que la declaración de incompatibilidad se hizo «*habida cuenta de que se conceden de forma contraria al artículo 52 del Tratado*»[15].

La Decisión de la Comisión obligó a modificar el sistema fiscal antes del 31 de diciembre de 1993, y se prohibió, a partir de esa fecha, conceder ninguna ayuda en la medida en que no se hubieran suprimido, en su totalidad, tales distorsiones.

## 2. Las normas forales de 1993 y las cuestiones prejudiciales

Con posterioridad, y entre otras medidas, las normas forales 11/93, de 26 de junio, de Gipuzkoa, 18/93, de 5 de julio, de Álava, y 5/1993, de 24 de junio, de Bizkaia, establecieron, en relación con las inversiones en activos fijos materiales, una deducción de la cuota líquida del 25% y una minoración en la base imponible del 50%, así como una exención total durante diez años para las empresas de nueva creación, siempre que el capital desembolsado fuese, al menos, de 20 millones de pesetas, y que la inversión realizadas fuese de, al menos, 80 millones de pesetas.

Impugnadas por el Gobierno en 1994, por entender la Administración del Estado que podían constituir ayudas de Estado, se plantearon por parte del TSJPV tres cuestiones prejudiciales (C-400/97, C-401/97 y C-402/97), pero, como consecuencia de la

---

[13] FALCÓN y TELLA, R., *op. cit.*, p. 716. En esta Decisión (DO L 134, p. 25), la Comisión consideró si podría resultar de aplicación una de las excepciones a las ayudas regionales referidas en el TCE, aunque no se argumentó que se trataba de ayudas de naturaleza regional, pues la ilegalidad se afirmó por su limitación a ciertas empresas, con exclusión de otras, y de algunos sectores productivos. Un análisis minucioso y detallado puede encontrarse en la monografía de SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S.: *El Concierto Económico Vasco ante el juez comunitario,* Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Oñati, 2012, a la que nos remitimos.

[14] Artículo 7 del Concierto, así como artículos 17 y 18 en la redacción dada por Ley 27/1990, de 26 de diciembre. En 1997, el límite cuantitativo de 300 millones de pesetas se elevó a 500 millones de pesetas, y por Ley 12/2002, a 6 millones de euros.

[15] *Vid.* artículo 1 de la Decisión citada *ut supra*.

ISBN: 978-84-7777-502-7

denominada «paz fiscal» de enero de 2000, el Estado desistió de sus recursos y las cuestiones prejudiciales fueron retiradas.

Es interesante, en todo caso, señalar que la postura de la Comisión en las observaciones presentadas, al igual que en su Decisión de 1993, seguía apoyándose en la consideración de que se trataba de un problema de selectividad o especificidad regional, siendo considerado el hecho de que las normas se adopten por las autoridades provinciales en el ejercicio de las competencias que le atribuye el Derecho interno, una circunstancia únicamente formal que no puede justificar por sí sola el tratamiento más favorable. El Abogado General Saggio, en las Conclusiones presentadas el 1 de julio de 1999, hizo suyo el mismo planteamiento. La posición del gobierno español fue, sin embargo, la de defender que se trataba de medidas de carácter general y no selectivas, y que, por lo tanto, no podían ser consideradas ayudas regionales. Esta misma postura se mantuvo por la mayoría de los Estados en la reunión multilateral de ayudas públicas, celebrada los días 19 y 20 de octubre de 1998, en Bruselas.

A partir de 1999, se aprecia una evolución en las Decisiones de la Comisión, que afectan a las normas forales generales o concretadas en determinadas empresas: en ninguna de ellas calificó la ayuda de contraria al Derecho comunitario en términos de especificidad regional[16].

### 3. Los asuntos *Ramondín* y *Demesa*

Con los asuntos *Ramondín* y *Demesa*[17], la postura oficial de la Comisión dio un giro importante, al dejar de aplicar el criterio de la selectividad regional, pasando a argumentar en términos de selectividad material. En gran medida, la lógica estuvo en el carácter específico de las ayudas (no se trataba de ayudas regionales de carácter general, como en anteriores supuestos), de manera que cada una de las medidas fue analizada por la Comisión en función de su contenido, y en términos de su propia especificidad, al margen de su ámbito territorial de aplicación.

Los dos asuntos se encuadran en el marco de litigios suscitados por la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado a determinadas medidas fiscales aprobadas por las Diputaciones Forales vascas, por entenderse que éstas favorecieron la instalación de una fábrica de refrigeradores en Álava por parte de *Demesa* y el establecimiento en dicha provincia de la planta de fabricación de cápsulas para precintar botellas de vinos y espumosos, propiedad de la empresa *Ramondín*.

El asunto *Demesa* trae su origen de la suscripción, el 13 de marzo de 1996, de un contrato de colaboración entre la empresa Daewoo Electronics Co. Ltd. y las autoridades vascas. En virtud del mismo, la empresa se comprometió a instalar una fábrica de frigoríficos en el País Vasco y, en contrapartida, las autoridades autonómicas vascas apoyarían este proyecto concediendo una serie de subvenciones. Esta empresa constituyó entonces Demesa (sociedad española y filial al 100% de Daewoo Electro-

[16] Para mayor información, nos remitidos a FALCÓN y TELLA, R., *op. cit.*, p. 721 y siguientes.
[17] *Vid.* referencias *ut supra* en nota 9.

nics Co. Ltd.), cuyo plan empresarial debía de ser aprobado por las autoridades autonómicas como condición *sine qua non* para la aplicación efectiva del contrato. El plan abarcaba el período 1996-2001 y fue presentado a las autoridades autonómicas en septiembre de 1996, previendo una inversión de aproximadamente unos 71 millones de euros y la creación de 745 puestos de trabajo. En virtud del acuerdo 737/1997, de 21 de octubre, la empresa obtuvo un crédito fiscal del 45% previsto en la Norma Foral 22/1994. En junio de 1996, la Asociación Nacional de fabricantes de Electrodomésticos de Línea Blanca (ANFEL) presentó una denuncia ante la Comisión Europea. Asimismo, el *Conseil Européen de la construction d´appareils domestiques* (CEDED) presentó denuncia ante la Comisión. Se reprochaba a España el haber concedido una ayuda a Demesa, en particular, en forma de medidas fiscales.

La Decisión de la Comisión calificó de ayuda de Estado incompatible con el mercado común el crédito fiscal concedido a Demesa, e instó a España a retirar los beneficios derivados de tal ayuda, por cuando había sido puesta ilegalmente a disposición de su beneficiario. Interpuesto recurso ante el TPI al objeto de solicitar la anulación total o parcial de la Decisión de la Comisión, este Tribunal dictó Sentencia el 6 de marzo de 2002, desestimando «*los recursos del territorio de Álava y de Demesa en la medida en que tenían por objeto la anulación de la Decisión impugnada por lo que se refiere al crédito fiscal del 45%*», declarando «*la inadmisibilidad de los recursos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Gasteizko Industria Lurra, S.A., en la medida en que tenían por objeto obtener la misma anulación*» y condenando a cada parte a cargar con sus propias costas.

Es importante mencionar que, en los apartados 144 a 170 de la Sentencia *Demesa*, el TPI desestimó las alegaciones impugnatorias de la Decisión, declarando que la Comisión había considerado correctamente que las medidas eran selectivas, ya que las autoridades de Álava disponían de un cierto poder de decisión sobre la concesión del crédito fiscal y éste sólo había beneficiado a empresas que hubieran invertido al menos 2.500 millones de pesetas. Asimismo, el TPI negó que la medida estuviera justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal.

Muy parecido es el supuesto que promovió el conflicto en el caso *Ramondín.* Los hechos se remontan a 1997, año en que la empresa Ramondín S.A., sociedad española especializada en la fabricación de cápsulas para precintar botellas de vino, champaña y otras bebidas de calidad y establecida en Logroño, decidió trasladar sus instalaciones industriales a una localidad situada en Álava. A tal efecto, constituyó una nueva sociedad, Ramondín Cápsulas, S.A., con capital en un 99,8% de Ramondín S.A., estando previsto que se haría cargo de todas las actividades de Ramondín, S.A. Con arreglo al acuerdo 738/1997 de la Diputación Foral de Álava, de 21 de octubre, Ramondín, S.A. obtuvo un crédito fiscal del 45% previsto en la Norma Foral 22/1994. Ramondín Cápsulas, S.A. obtuvo también, como empresa de nueva creación, la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades prevista en la Norma Foral.

Por denuncia del Presidente de La Rioja ante la Comisión, se inició un procedimiento contra el Estado español, que concluyó mediante Decisión por la que se cali-

ISBN: 978-84-7777-502-7

ficaba la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades concedida a Ramondín, S.A., de ayuda de Estado incompatible con el mercado común, respecto de la parte de ayuda que, en aplicación de las normas sobre acumulación de ayudas, excediera del 25% en equivalente neto de subvención, para las ayudas de finalidad regional en el País Vasco. En la misma Decisión, se ordenaba al Reino de España que adoptase todas las medidas necesarias para retirar los beneficios derivados de las ayudas controvertidas y, en su caso, que las recuperase de los beneficiarios. Interpuesto recurso ante el TPI para anular la Decisión de la Comisión, se dictó Sentencia el 6 de marzo de 2002, por la cual se desestimaron los recursos, condenando en costas a las partes recurrentes. En los apartados 23 a 65 de la Sentencia, expuso el Tribunal como fundamentación que la Comisión había calificado correctamente el crédito fiscal como una medida de carácter selectivo, que no estaba justificada por la naturaleza y la economía del sistema fiscal. Desestimó el motivo invocado de desviación de poder por parte de la Comisión, al haber examinado la medida desde el punto de vista de las ayudas de Estado, en vez de haber propuesto medidas de armonización, tal y como se argumenta en los apartados 84 y 85 de la Sentencia.

Como puede apreciarse en ambos casos, la Comisión calificó los incentivos concedidos por las autoridades fiscales vascas como ayudas de Estado ilegales analizando la selectividad material, no la selectividad regional, y ordenó su recuperación.

Contra dichas Sentencias dictadas por el TPI, se interpuso recurso de casación ante el Tribunal General, que fue resuelto por Sentencias de 11 de noviembre de 2004 en sentido desestimatorio. El Tribunal General analizó en esta ocasión conjuntamente los recursos y ratificó los criterios adoptados a propósito de la selectividad de las medidas.

## 4. Los tipos reducidos del Impuesto sobre Sociedades y la Sentencia del Tribunal Supremo de 2004, desautorizada por la Sentencia del TJUE de 2008

Las normas forales de 1996 fueron recurridas hasta llegar al Tribunal Supremo, que, por Sentencia de 9 de diciembre de 2004[18], anuló los preceptos relativos a la fijación del tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades en un 32,5% frente al 35% entonces previsto en la normativa estatal, y otras normas forales reguladoras de incentivos fiscales, fundamentando la anulación en que se incumplió la obligación de notificación previa a la Comisión y, por tanto, las medidas constituían ayudas ilegales.

La Sentencia del TS de 2004 afirma que «*la determinación, en el apartado 1.a), del tipo general de gravamen en el 32,5%, frente al 35% del régimen común, constituía no sólo una diferencia relevante, sino también causa de otros posteriores beneficios establecidos como deducciones en la cuota que resultan distintas. Previsión, por tanto, que exigía someterse al régimen establecido para las «Ayudas de Estado»*[19].

[18] Recurso de casación n.º 7893/1999.

[19] *Vid.* Fundamento Jurídico 16º.

Al margen de las críticas que puedan hacerse a la argumentación del Tribunal Supremo, por entremezclar indebidamente los conceptos de ayuda de Estado y libertad de establecimiento, por pronunciarse cuando ya había recaído la Decisión de la Comisión declarando la existencia de ayuda[20], o por argumentar sobre la base de Sentencias del TJUE que no afirmaban que el carácter selectivo derivara automáticamente de su ámbito territorial limitado[21], lo cierto es que la reacción de las instituciones forales fue la de aprobar nuevos tipos de gravamen equivalentes a los anulados. Además, resulta también cuestionable que el TS en esta Sentencia no planteara cuestión prejudicial y aplicara la doctrina del acto claro.

Otra vez más, se plantearon recursos ante el TSJ del País Vasco y nuevas cuestiones prejudiciales, que fueron resueltas por la Sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008. En esta Sentencia, aplicando la doctrina del caso *Azores,* el TJUE sienta los criterios para delimitar si se trata de medidas generales o ayudas selectivas, y viene a legitimar las normas forales, si bien reconduce y remite la decisión final al TSJ del País Vasco.

La cuestión de tipos de gravamen diferentes y normativas fiscales asimétricas en el Impuesto sobre Sociedades, en un escenario de ausencia de armonización fiscal, plantea la incoherencia de que un Estado miembro de reducidas dimensiones (como Chipre, Letonia o Lituania) pueda establecer tipos de gravamen muy inferiores a la media comunitaria, y que, en cambio, no pueda hacerlo una región, Comunidad Autónoma o ente subcentral con competencias normativas para ello. Esta incoherencia puede salvarse ponderando el grado de autonomía de la entidad subcentral, y precisamente esta ponderación es la que propone el Abogado General Geelhoed en el caso *Azores*.

## 5. La Sentencia *Azores* de 2006

La Sentencia del TJUE de 6 de septiembre de 2006, dictada en el caso *Azores*[22], aborda por primera vez el problema de la posible consideración como ayuda de Estado de una reducción de tipos de gravamen, aprobada por una Hacienda territorial dotada de autonomía[23], asentando los criterios que fijan cuándo existe «autonomía total», permitiendo verificar con ellos si la medida es general o selectiva y, por lo tanto, delimitar en el caso concreto si hay o no ayuda de Estado.

---

[20] FALCÓN y TELLA, R., *op. cit.*, pp. 725 y 726.

[21] *Vid.* ARNESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M.: «¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio?», *Quincena Fiscal*, n.º 13/2006, (apartado II.A.1). Como aclaran los autores de este trabajo, lo único que cabe deducir de las sentencias tenidas en cuenta por el TS es que el carácter regional de una medida que, además, es específica, no excluye su carácter de ayuda de Estado.

[22] *Vid.* referencia *ut supra* en nota 10.

[23] El Abogado General, en sus Conclusiones presentadas el 20 octubre de 2005, así lo reconoce, cuando afirma en el apartado 43 que «*hasta la fecha, el Tribunal de Justicia nunca ha respondido a esta cuestión en su jurisprudencia*». *Vid.* Conclusiones del Abogado General (EU:C:2005:618). La Sentencia sigue en este punto los criterios del Abogado General, expresados, en particular, en los apartados 50 y siguientes.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Afirma el Tribunal la importancia de verificar si la medida ha sido adoptada por dicha entidad subcentral en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia[24]. Se diferencian entonces tres escenarios posibles en el ámbito subcentral autónomo, escenarios que sirven para valorar si existe selectividad. El primer escenario es aquel en el que la medida haya sido decidida unilateralmente por el Estado, de manera que, si se aplica en una determinada zona geográfica un tipo impositivo inferior al aplicable a nivel nacional, es porque el Estado así lo ha decidido. El segundo escenario es el de un modelo de reparto de competencias fiscales, en el que los entes subcentrales «*tienen atribuida la facultad de fijar libremente, dentro de los límites de sus atribuciones, un tipo impositivo para el territorio de su competencia*». En este caso, no hay una «tributación normal» en todo el territorio que pueda servir de parámetro de referencia, por lo que la Comisión reconoce, al igual que los Gobiernos portugués y del Reino Unido, que esta medida no es selectiva. Finalmente, en el tercer escenario, el ente subcentral dispone de competencias lo suficientemente autónomas del poder central, que le permiten establecer tipos de gravamen inferiores a los que se aplican en el resto del territorio[25].

Siguiendo las conclusiones del Abogado General Geelhoed, el Tribunal sienta el criterio de que hay medida general y no selectividad cuando se cumplan cumulativamente tres requisitos: que la norma sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central; que haya sido adoptada sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido; y que la pérdida de ingresos fiscales no se vea compensada por ayudas o subvenciones procedentes de otras regiones o del Gobierno central.

Afirma el Abogado General que si se dan todos los requisitos, estos aspectos de autonomía, la decisión de fijar un tipo impositivo inferior al nacional no puede calificarse de «selectiva» a los efectos del artículo 107.1 TFUE (entonces 87.1 TCE). La consecuencia inmediata es, entonces, que la tesis defendida por la Comisión, basada en el papel fundamental que desempeñan las autoridades centrales de los Estados miembros en la definición del entorno político y económico en el que operan las empresas, deja de estar fundada[26]. Cuando una entidad local adopta una decisión con verdadera autonomía del gobierno central, «*no hay ninguna razón lógica ni doctrinal para distinguir entre una delegación «simétrica» de atribuciones en materia tributaria*», lo que ocurre cuando hay autonomía de procedimiento y la entidad local tiene las mismas competencias en materia fiscal, y una delegación «*asimétrica*» de competencias tributarias, lo que ocurre cuando hay subvenciones cruzadas[27].

---

[24] Apartado 62 en relación con el 58 de la Sentencia.
[25] Apartados 62 a 66 de la Sentencia.
[26] Apartado 55 de sus Conclusiones Generales.
[27] Apartado 60 de sus Conclusiones Generales.

El caso *Azores* representa, pues, un antes y un después en la jurisprudencia sobre el requisito de selectividad, por incorporar el «test de la triple autonomía» (institucional, procedimental y financiera), que modula el marco de referencia para evaluar si existe o no ayuda cuando la medida es adoptada por un ente subcentral, en el momento de fijar el marco de referencia para aplicar el «test de derogación» o de «los tres pasos», que caracteriza el razonamiento cuando se trata de enjuiciar incentivos fiscales en el impuesto sobre sociedades. La consideración a la autonomía del ente subcentral puede valorarse como una vía de escape a la rigidez de la Comisión, basada en este elemento o «test» adicional, a tener en cuenta en el análisis de la selectividad[28].

## 6. La Sentencia del TJUE de 2008 sobre las competencias tributarias del País Vasco

La Sentencia del TJUE, de 11 de septiembre de 2008[29], concreta los criterios del caso *Azores* en relación con las normas forales vascas. Sin pronunciarse de modo contundente sobre la aplicación de los criterios de la «autonomía total» en el establecimiento de la norma fiscal, permite concluir que las normas forales cuestionadas no pueden considerarse selectivas desde el punto de vista territorial, sino que son medidas tributarias de carácter general, si el sistema del cupo permite afirmar la existencia de autonomía financiera.

Precisa esta Sentencia los extremos de la existencia de autonomía institucional, procedimental y financiera, aplicados al contexto de las normas forales, si bien termina remitiendo al juez nacional la decisión sobre la concreción del criterio de la autonomía financiera. Para comprobar si las medidas controvertidas en los asuntos principales fueron adoptadas por una entidad infraestatal «suficientemente autónoma» entiende el Tribunal que procede determinar previamente qué entidad debe tomarse en consideración[30]. Aborda entonces la Sentencia el análisis de nuestro complejo sistema tributario, interpretando y simplificando el «doble federalismo», al analizarse conjuntamente y de forma agrupada Territorios Históricos y Comunidad Autónoma del País Vasco, para determinar la suficiencia de la «triple» autonomía en el juicio de apreciación de la selectividad. Se dedican varias páginas a exponer minuciosamente el funcionamiento del sistema del cupo vigente en el momento de autos[31].

Respecto del criterio de autonomía institucional, al Tribunal se le plantean pocos problemas. Al poseer las entidades infraestatales un estatuto político y administrativo distinto al Gobierno central y ser la norma obra de una autoridad regional, se cum-

---

[28] RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario», *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 28/2008, pp. 506 y ss.

[29] Sentencia del TJUE, de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-28/06 a C-434/06 (EU:C:2008:488) y Conclusiones de la Abogado General Juliane Kokott, presentadas el 8 de mayo de 2008 (EU:2008:262).

[30] Apartado 61 de la Sentencia.

[31] La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-502-7

ple este criterio: «*Del examen de la Constitución, del Estatuto de Autonomía y del Concierto Económico se desprende que entidades infraestatales como los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco, al poseer un estatuto político y administrativo distinto al del Gobierno central, cumplen el criterio de la autonomía institucional*»[32].

Más dificultades se plantean para el Tribunal por lo que se refiere a la verificación del criterio de autonomía procedimental. En primer lugar, respecto a la naturaleza meramente conciliatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa del artículo 64 de la Ley del Concierto Vasco, pero también en relación con el artículo 3 de la Ley del Concierto, que exige el mantenimiento de una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, respetando y garantizando la libertad de circulación y establecimiento de personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos. Por ello, se afirma que «*es al órgano jurisdiccional nacional remitente a quien incumbe, basándose en los elementos examinados y en cualesquiera otros elementos que considere pertinentes, verificar si se cumple en los asuntos principales el segundo criterio enunciado en el apartado 67 de la sentencia Portugal/Comisión, antes citada, a saber, el de la autonomía en materia de procedimiento*»[33].

Por lo que se refiere al tercer y último criterio, el de la autonomía financiera y económica, es para el Tribunal el asunto más complejo de todos: «*El método de cálculo del cupo es particularmente complejo. La primera etapa de este cálculo consiste en valorar los importes de las cargas asumidas por el Estado en el conjunto del Reino de España correspondientes a las competencias no asumidas por la Comunidad Autónoma del País Vasco. A dicho importe se aplica un coeficiente de imputación que debe reflejar, en principio, el peso relativo de la economía vasca en el conjunto del Reino de España. Por último, se procede a diversos ajustes, con objeto de perfeccionar la evaluación de los ingresos percibidos por las diferentes entidades en concepto de diversos impuestos*»[34].

A diferencia de lo que sucedía en el caso *Azores*, el gobierno español no compensa directamente a las provincias forales por las rebajas impositivas, por lo que, en un principio, la medida no es selectiva. Sin embargo, el Tribunal analiza la Ley del Cupo, sin llegar a conclusiones claras, de manera que remite al TSJPV la verificación de este requisito, y para ello entiende que es a este Tribunal a quien corresponde identificar el Derecho nacional aplicable e interpretarlo, en otras palabras, a quien corresponde verificar si los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco gozan de tal autonomía. El cupo no deja de ser un sistema de compensación financiera, pero entiende el Tribunal de Justicia comunitario que es el TSJPV quien debe interpretar las normas nacionales[35].

---

[32] Apartado 87 de la Sentencia.
[33] Apartado 110 de la Sentencia.
[34] Apartado 125 de la Sentencia.
[35] Apartado 144 de la Sentencia.

A nuestro entender, tras estas consideraciones, la Sentencia de 11 de septiembre de 2008 sienta unos claros criterios bajo los cuales no pueden considerarse selectivas las normas forales vascas, al menos desde el punto de vista territorial. Aunque la decisión final se remitiera al juez nacional, de la Sentencia se deducen los criterios que permiten afirmar que las normas forales son medidas tributarias de carácter general. Si nos atenemos a las conclusiones del Abogado General en el acaso *Azores*, la prueba de que pueda existir una «compensación financiera» del Estado debería de ser aportada por las instituciones comunitarias con la colaboración de las autoridades estatales[36].

### 7. Las Sentencias del Tribunal Supremo de 2012

El Tribunal Supremo, en diversas Sentencias dictadas en el año 2012, de 3 de abril[37] y 4 de abril[38], examina los requisitos exigidos por la STJUE de 11 de septiembre de 2008, en particular el de la autonomía financiera, y considera que no procede calificar los incentivos fiscales forales como ayuda de Estado.

Así, respecto a las relaciones financieras de los Territorios Históricos, el TS entiende que «*tampoco cabe invocar la Ley de Aportaciones para negar la autonomía económica de las Instituciones Forales Vascas, ya que el fondo de solidaridad vasca resulta irrelevante al carecer de toda incidencia en el plano de las relaciones financieras con el Estado o con las demás Comunidades Autónomas, aparte de que dicho fondo no permite compensar consecuencias recaudatorias derivadas de diferencias normativas*»[39], y acude al análisis del régimen de la determinación del cupo que hace el TJUE y a su constatación «*de que el coeficiente de imputación se fija partiendo de datos económicos en el marco de negociaciones políticas, en las que participa el Estado español y en las que éste defiende tanto el interés nacional como el de las demás regiones del Reino de España*», lo que le permitió llegar «*a la conclusión de que la concesión de beneficios fiscales por el ente territorial no conlleva necesariamente una reducción del coeficiente de imputación*»[40].

## III. EL CONTROL DE AYUDAS DE ESTADO COMO FORMA DE ARMONIZACIÓN FISCAL INDIRECTA

Un incentivo fiscal no es por sí mismo una ayuda, salvo que se limite a ciertos sectores de actividad, o a empresas determinadas, excluyendo *a priori* a las restantes. Por ello, es preciso definir los límites del control de las ayudas de Estado por el Derecho de la Unión Europea, límites que actúan en ausencia de armonización fiscal.

---

[36] En este sentido, *vid.* ARNESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M.: «¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional…», *op. cit.*, apartado conclusiones.

[37] Sentencia del TS, de 3 de abril de 2012, Recurso de Casación n.º 639/2009, y de la misma fecha, Recurso de Casación n.º 3175/2009.

[38] Sentencia del TS, de 4 de abril de 2012, Recurso de Casación n.º 648/2009.

[39] *Vid.* STS de 3 de abril de 2012 (Recurso de casación n.º 639/2009), FJ 7º.

[40] *Vid.* FJ 6º de la STS de 4 de abril de 2012.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Armonizar, aproximar, coordinar o unificar legislaciones constituyen técnicas normativas diferentes para acercar la fiscalidad de los Estados, cuyo lugar en común es el punto de partida: la existencia de sistemas fiscales nacionales diversos. Estas técnicas pretenden reducir diversidades, existiendo entre ellas una relación gradual de menor a mayor o una relación de instrumento normativo idóneo[41]. Por ello, es preciso poner orden en este espacio común, limando las disparidades que distorsionan el mercado interior y tener en cuenta que «armonizar no es unificar, que coordinar no supone obligar a los Estados a renunciar a sus ámbitos de decisiones, y que la colaboración administrativa no anula sino que fortalece las Administraciones nacionales»[42].

Sirva esta precisión conceptual para explicar la razón de que el control de ayudas de Estado constituya una controvertida vía de armonización fiscal indirecta. Cuando los Tratados comunitarios emplean el término «armonización» aluden técnicamente a medidas estratégicas cuyo objeto es eliminar las distorsiones permanentes que impiden alcanzar el resultado deseado, en materia fiscal, la integración económica y la plena realización del mercado interior, junto a la necesidad de evitar distorsiones en la competencia.

Con la armonización fiscal se aspira, precisamente, a evitar el efecto distorsionante provocado por medidas nacionales no adoptadas en sintonía, con una decisión de aprobar medidas legislativas comunes acordes con la realización del mercado interior[43]. Con las ayudas de Estado se pretende garantizar la libre competencia y la plena realización del mercado interior evitando que empresas ayudadas compitan en condiciones favorables con las no ayudadas.

La doctrina emanada de la jurisprudencia sobre ayudas de Estado constituye una forma de armonización fiscal indirecta o negativa, pues va concretando el ámbito de lo prohibido para los Estados miembros. Así lo ha reconocido el TJUE cuando entiende que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención[44] y que la expresión

---

[41] Las Directivas son el instrumento idóneo para armonizar o aproximar, el Reglamento para uniformar o unificar y el *soft law* para la coordinación de medidas.

[42] En palabras del Profesor Lasarte. *Cfr.* LASARTE, J.: «Limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal y exigencias de la situación actual de la Unión Europea», en LASARTE, J. (Dir.), *La Unión Europea. Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa,* Universidad Pablo de Olavide, Sevilla, 2011, p. 45.

[43] Las medidas de unificación, por contra, pretenden hacer iguales las situaciones reguladas. Las directivas adoptadas en el ámbito fiscal en el seno de la UE son básicamente de armonización y, como es obvio, al existir fundamento y base específica, se ha avanzado más en la armonización de la fiscalidad indirecta que en la directa. Por ello, debe resaltarse que la ausencia de medidas armonizadoras generales, y en presencia de medidas de aproximación de legislaciones muy puntuales en el ámbito de los impuestos directos, el Tribunal de Justicia ha asumido un papel sumamente activo en asuntos fiscales, erigiéndose en garante del principio de no discriminación, de las libertades fundamentales y del control de ayudas estatales.

[44] La Sentencia del TJ de 23 de febrero de 1961, dictada en el asunto C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autoridad de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero* (EU:C:1961:2), declaró que el régimen comunitario de ayudas estatales abarca no sólo las aportaciones patrimoniales positivas del Estado a una empresa, como las subvenciones y demás beneficios directos, sino también cualesquiera otras reducciones de sus cargas financieras. Constituye en nuestros días criterio jurisprudencial consolidado. *Vid.*, entre otras, Sentencia del TJ de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien*

«*bajo cualquier forma*» que utiliza el Tratado para establecer la prohibición general de ayudas de Estado[45] incluye la «*ayuda fiscal*»[46]. El juez comunitario es en este caso quien conduce la integración europea allí donde las instituciones políticas no quieren o no pueden llegar[47]. Este efecto de la jurisprudencia no está exento de crítica pues lleva a que el régimen de ayudas se utilice como vía para corregir las distorsiones derivadas de la falta de armonización fiscal, obviando la exigencia de la unanimidad y persiguiendo una finalidad que no le es propia[48].

Los Estados miembros de la UE deben ajustar su fiscalidad a los parámetros del Derecho de la UE al son que marcan las decisiones de la Comisión, bajo el control —en ocasiones, con el soporte— del Tribunal de Justicia y con apoyo de los órganos jurisdiccionales nacionales, que han de cooperar al buen funcionamiento de la política de competencia[49]. Paradójicamente, mientras que la armonización fiscal positiva —normativa— constituye un relativo fracaso en el ámbito de la fiscalidad directa, la actuación de la Comisión Europea frente a las ayudas fiscales estatales en forma de incentivos y ventajas ha sido tan decidida que se ha convertido en un verdadero motor indirecto de cambios en la fiscalidad europea, especialmente, en el ámbito de la fiscalidad empresarial[50].

---

*Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke,* C-143/99 (EU:C:2001:598), apartado 38; de 15 de julio de 2004, *España c. Comisión*, C-501/00 (EU:C:2004:438), apartado 90, o de 15 de diciembre de 2005, *Italia c. Comisión*, C-66/02 (EU:C:2005:768), apartado 77.

[45] El artículo 107.1 TFUE (antiguo artículo 87 TCE) establece que «*salvo que el Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen de falsear la competencia*».

[46] En efecto, aunque la forma más evidente de ayuda es la positiva (subvenciones a fondo perdido, participación pública en empresas privadas, etc.), la ayuda puede también aparecer en especie (cesión de terrenos, suministro de materiales, energía o bienes de equipo, prestación de servicios de transporte, asesoramiento, etc.) o consistir en una ayuda negativa, como son precisamente las ayudas fiscales (Decisión 72/263, de 25 de julio de 1973, DO L 253 de 10 de septiembre de 1973 y Sentencia del TJ de 15 de junio de 1993, *Matra c. Comisión,* asunto C-255/91(EU:C: 1993:239) o un aligeramiento de cargas (STJ de 10 de junio de 1993, *Comisión c. Grecia,* asunto C-183/91 (EU:C:1993:233) mediante bonificación de intereses de préstamos de terceros, constitución de garantías o avales, compensación de créditos, etc.

[47] *Vid.* VANISTENDAEL, F.: «The role of the European Court of Justice as the supreme judge in tax cases», *EC Tax Review*, 1996/3, p. 114.

[48] *Vid.* FALCÓN y TELLA, R.: «El régimen de concierto o convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento…», *op. cit. ut supra*, p. 720, nota 16, y sus argumentos sobre la desviación de poder que supone la enorme expansión del concepto de ayuda de Estado, argumentos que ejemplifica con el caso paradigmático del Impuesto sobre Sociedades irlandés.

[49] La Comunicación de la Comisión de 23 de noviembre de 1995 (DO C 312) sirve de guía en materia de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión en el ámbito de las ayudas de Estado, aunque siempre desde la consideración de que únicamente la Comisión puede decidir si una ayuda de Estado es compatible con el mercado común, esto es, si la autoriza (apartado 8).

[50] La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2004 reconoce que «*el régimen de ayudas de Estado y de su supervisión por la Comisión Europea constituye una cuestión de suma trascendencia para el Derecho europeo, necesario para la consecución de los propios objetivos del Tratado y representa una importante limitación para la autonomía de las políticas económicas de los Estados miembros*» (FJ 14º).

ISBN: 978-84-7777-502-7

Esta realidad que la práctica pone de manifiesto, contrasta con el escenario normativo. La específica aplicación del régimen de ayudas de Estado al ámbito tributario no ha comenzado a sistematizarse hasta finales de los años noventa. La Comisión Europea hizo entonces públicos sus criterios, aunque limitados al ámbito de la fiscalidad directa[51]. En buena medida, la concreción de criterios se debió a la aprobación del Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas[52], aunque de forma inmediata respondió al compromiso adquirido por parte de la Comisión de elaborar unas directrices relativas a la aplicación de las disposiciones del Tratado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, y al de «*velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas*»[53].

El Código de conducta pretendió atajar las medidas fiscales que influyen de manera significativa —actual o potencialmente— en la radicación de la actividad dentro de la Comunidad, detectando las perniciosas[54], concretando las sospechosas, entre las que figuran las que otorguen ventajas sólo a no residentes. Compromete a los Estados miembros a informarse mutuamente y a eliminar las medidas perjudiciales, asumiendo la Comisión un papel protagonista y activo en la verificación del compromiso de *statu quo* y desmantelamiento.

Es importante conectar las reglas del Tratado con el Código de conducta, pues en él se declara que «*podría entrar en el ámbito de aplicación de lo dispuesto en los artículos 92 a 94 del Tratado (actuales 107 a 109 TFUE) sobre ayudas otorgadas por los Estados*»[55], de ahí el compromiso de la Comisión de publicar las directrices para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, compromiso acometido con la publicación de la Comunicación de la Comisión (11 de diciembre de 1998)[56]. Continúa el Código estableciendo que «*el Consejo toma nota asimismo de que la Comisión se compromete a velar escrupulosamente por que se apliquen con todo rigor las normas relativas a las citadas ayudas teniendo en cuenta, entre otras cosas, los efectos negativos de dichas ayudas que queden de manifiesto al aplicar el presente Código. Asimismo, el Consejo toma nota de que la Comisión tiene intención de estudiar o de volver a estudiar cada uno de los regímenes fiscales vigentes y de*

---

[51] Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, de 10 de diciembre de 1998 (DO C 384).

[52] El auge de la competencia fiscal perjudicial, posibilitado por la inexistencia de medidas normativas de armonización, explica el éxito de medidas de acercamiento de los Estados por la vía de la coordinación de acciones.

[53] El apartado 1 de la Comunicación citada *ut supra* fundamenta la interacción del código de conducta y las normas sobre ayudas estatales en que «*el código mejorará la transparencia en el ámbito fiscal gracias a un sistema de información mutua entre los Estados miembros y un sistema de evaluación de las medidas fiscales que puedan entrar en su ámbito de aplicación. Las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales con su mecanismo propio contribuirán también a lograr el objetivo de lucha contra la competencia fiscal perniciosa*».

[54] Un cierto grado de competencia fiscal es incluso deseable.

[55] Apartado J.

[56] *Vid.* referencia *ut supra* en nota 51.

*los nuevos proyectos de los Estados miembros, para garantizar la coherencia e igualdad de trato en la aplicación de las normas y la persecución de los objetivos del Tratado*».

La especial referencia a las ayudas de Estado en el Código de conducta permite controlar que los Estados no utilicen sus sistemas impositivos para captar el mayor número posible de inversiones empresariales mediante la concesión de beneficios fiscales y refuerza la aplicación de las reglas del Tratado sobre ayudas, atribuyéndoles una función importante para conseguir erradicar las medidas de competencia fiscal perjudicial.

Pero esta loable función no cabe ser interpretada en el sentido de forzar la regla de incompatibilidad contemplada en el artículo 107.1 TFUE, a efectos de incluir en su ámbito de aplicación medidas tributarias de carácter general. Ello supondría desnaturalizar el régimen comunitario de las ayudas de Estado, lo que, unido a la armonización que *de facto* se produce por esta vía sin respeto de la regla de la unanimidad de los Estados miembros, lleva a una alteración de las reglas de juego en la toma de decisiones, en detrimento de las exigencias del principio de seguridad jurídica.

El efecto —perverso— del impulso competencial que el Código representa para la Comisión Europea ha sido ya objeto de crítica, no sólo por saltarse el *iter* legislativo para armonizar la imposición directa legislando por la puerta de atrás, sino porque en muchas ocasiones encuentra apoyo en el TJUE, que hace suyos los criterios de la Comisión, convirtiendo el *soft law* en *hard law*. Todo ello hasta el punto de calificar la Comunicación de la Comisión como paradigma de su poder normativo por cuanto que en ella se fijan las notas distintivas que debe reunir una medida fiscal para conceptuarse como ayuda de Estado incompatible de acuerdo con el ordenamiento jurídico comunitario.

A nuestro modo de ver, la interpretación del TFUE ha de hacerse con criterios jurídicos y no políticos y lo que ha provocado el Código de conducta —y sigue haciendo— es ordenar u orientar la discrecionalidad de la Comisión al interpretar el Tratado hacia el «nuevo» criterio de considerar los efectos perjudiciales de las medidas conforme a las reglas del Código de conducta. El Código de conducta admite la posibilidad de doble calificación de un supuesto de hecho al reconocer que «*la calificación de medida fiscal perniciosa con arreglo al código de conducta no afecta a que la medida también pueda ser considerada ayuda estatal. Por el contrario, el análisis de la compatibilidad de las ayudas fiscales con el mercado común deberá hacerse teniendo en cuenta, entre otras cosas, las consecuencias de estas ayudas que pondrá de manifiesto la aplicación del código de conducta*»[57].

Así pues, el Código de Conducta reconoce que se trata de dos vías paralelas potencialmente convergentes: el Código representa un reforzamiento de la aplicación de las normas sobre ayudas al campo propiamente tributario, al tiempo que el control sobre las ayudas favorece la paliación del fenómeno nocivo de la competencia desleal[58].

---

[57] Apartado 30 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (*vid.* nota 51 *ut supra*).

[58] En la Europa de 28 miembros, el establecimiento de tipos de gravamen cero o sensiblemente reducidos que caracteriza el impuesto sobre sociedades de alguno de los nuevos socios comunitarios, plantea

ISBN: 978-84-7777-502-7

Más allá de lo reconocible de los textos legales y en las comunicaciones de la Comisión, no puede dejar de apreciarse también en sus decisiones la presión que en determinados sectores supone la negociación de acuerdos en el marco del GATT[59], que motiva cambios de criterio para objetar sistemas estatales de beneficios fiscales.

## 1. El concepto de ayuda de Estado y la selectividad

El artículo 107 TFUE establece en su apartado primero un principio de prohibición de las ayudas estatales, con el fin de evitar que las mismas distorsionen la competencia en el mercado interior y afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

Conforme a jurisprudencia reiterada del TJUE, son cuatro los criterios que sirven para detectar que estamos ante una ayuda: La medida debe ofrecer a sus beneficiarios una ventaja que aligere las cargas que por regla general gravan su presupuesto; debe ser concedida por el Estado o mediante fondos públicos; debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros, entendiéndose que el mero hecho de que la ayuda consolide la posición de una empresa frente a las competidoras repercute sobre los intercambios, al margen de la cuantía, el tamaño del beneficiario o de que la actividad exportadora sea mayoritariamente fuera de la Comunidad; y, por último, debe ser específica o selectiva, es decir, favorecer determinadas empresas o producciones, pudiendo estar justificada por la naturaleza o economía del sistema, en cuyo caso no sería calificada de ayuda de Estado.

La cláusula de prohibición del apartado primero es flexible. Así, entre otros motivos, las ayudas podrán considerarse compatibles *ope legis* si se dan los supuestos contemplados en el apartado segundo, o podrán declararse compatibles individualmente a discrecionalidad de la Comisión, si se cumplen las situaciones relacionadas en el apartado tercero del artículo 107. Entre otros supuestos, se contemplan los siguientes fines de las ayudas potencialmente compatibles: fomento de la ejecución de un proyecto importante de interés común europeo; favorecer el desarrollo económico de regiones en las que se den determinadas condiciones; poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; facilitar el desarrollo de determinadas actividades económicas en la UE, o promover la cultura y la conservación del patrimonio, siempre con los requisitos y condiciones expresamente descritos.

De otro lado, este mismo apartado 3 del artículo 107 prevé la posibilidad de exención en bloque en reglamentos generales de exención por categorías aprobados por el Consejo, que permite a los Estados miembros decidir el otorgamiento de un ayuda, si

---

nuevos focos de competencia desleal. Es ésta, a nuestro modo de ver, una realidad a la que la Comunidad debería dar prioridad y respuesta para que no se invalidaran los esfuerzos realizados hasta el momento para garantizar la efectividad del mercado interior.

[59] Sobre las diferencias fundamentales de los contextos GATT y UE, *vid.* FLETT, J., JESSEN, A.C. y TALABER-RITZ, K.: «The Relationship between WTO Subsidies Law and EC State Aid Law», en RODRÍGUEZ IGLESIAS, G.C. *et al.*, *EC State Aid Law. Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea*, Kluwer Law International. International Competition Law Series, Vol. 36, London, 2008.

bien sujeta su decisión al control de la Comisión respecto del cumplimiento de los requisitos allí contemplados.

El concepto de ayuda estatal es un concepto objetivo y autónomo de Derecho comunitario y, además, un concepto amplio, en el que tienen cabida los incentivos fiscales de cualquier clase. Para que exista ayuda, la ventaja debe ser imputable al Estado, debe falsear la competencia (real o potencialmente), ser selectiva y afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros. De todos estos elementos que definen el concepto mismo de ayuda estatal, el que sin duda presenta más problemas de determinación es el de la selectividad y, en particular, el de selectividad material, generalmente por la dificultad de los Estados miembros de probar que la ayuda no favorece a «determinadas empresas o producciones».

Aunque es mayoritaria la postura que distingue los conceptos de ventaja y selectividad, algunos autores defienden que en el ámbito tributario ambos son equivalentes y, por ello, abogan por utilizar la expresión de «ventajas fiscales» como equiparada a «aquellas desviaciones del régimen tributario ordinario vigente en un concreto Estado que benefician, de manera selectiva, a ciertos contribuyentes»[60]. En otras ocasiones, selectividad se ha opuesto a medida general[61]. En nuestra opinión, son criterios distintos, aunque hayan sido tratados en su aplicación práctica de una manera simplificada al aplicarse el «test de los tres pasos» en el análisis de la selectividad, a saber: fijar el marco de referencia; apreciar que hay una excepción; y no encontrar razón que la justifique. Coincidimos con Jaeger en que la verificación de la existencia de una discriminación fiscal es parte del análisis de la selectividad y de ello derivan las confusiones[62].

## 2. Nuevas tendencias en la jurisprudencia del TJUE

Desde su origen, la jurisprudencia comunitaria ha mantenido el criterio de la relevancia de los efectos de la ayuda y, por lo tanto, la irrelevancia de los fines de la medida en cuestión (igual que la irrelevancia de la forma), por ser el concepto de ayuda un concepto objetivo. Pero la finalidad de las medidas o de las normas en que se insertan cobra relevancia cuando se trata de verificar si existe justificación para excepcionar la regla generalmente aplicable. En la casuística del TJUE hay casos de interés, especialmente en el ámbito de los tributos medioambientales.

---

[60] *Vid.* MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pp. 324-325; posición a la que se adhiere MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.: «El régimen de las ayudas de Estado y la competencia fiscal. Aspectos sustantivos», en RAMOS PRIETO, J. (Director), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, p. 188.

[61] Así, por ejemplo, se afirma en la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medias relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, que dedica sus apartados 13 a 16 a distinguir el concepto de ayuda del de medida general y 17 a 20 a concretar el requisito de la selectividad (DOCE C 384, de 10 de diciembre de 2008).

[62] *Vid.* JAEGER, T.: «From Santander to LuxLeaks and Back», *EStAL*, 3/2015, pp. 353-354.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Se ha sugerido, además, que el régimen de ayudas de Estado tiene más similitudes con las normas del mercado interior —y con las libertades fundamentales— que con las normas de competencia, y hay una importante discusión sobre la legitimidad de la interacción de la legislación de ayudas de Estado con las normas comunitarias sobre fiscalidad en la medida en que la Comisión parece, con sus decisiones y en aplicación de las normas sobre ayudas estatales, legislar «por la puerta de atrás»[63].

Los recientes casos resueltos por el TJUE parecen dar un giro en el análisis de los requisitos de ventaja y selectividad enunciados en el artículo 107.1 TFUE, para basarlo no en la comparabilidad de empresas nacionales y extranjeras, o empresas de distintos sectores, sino entre «categorías de empresas», expresándolo del modo que sigue: «*La constatación del carácter selectivo de una medida se basa en la diferencia de trato entre categorías de empresas sujetas a la legislación de un mismo Estado miembro y no en la diferencia de trato entre las empresas de un Estado miembro y las de otros Estados miembros*»[64].

Así, por ejemplo, en la Sentencia de 10 de noviembre de 2014, dictada en el asunto sobre el fondo de comercio financiero, el TJUE ha enmendado la plana a la Comisión al anular su Decisión de 2011 (2011/282/UE), declarando que «*el hecho de que una medida favorezca a las empresas que tributan en un Estado miembro en relación con las empresas que tributan en los demás Estados miembros, en particular, porque facilita las adquisiciones, por empresas establecidas en ese Estado miembro, de participaciones, en el capital de empresas establecidas en el extranjero, carece de relevancia a efectos de examen del criterio de selectividad (…) La constatación del carácter selectivo de una medida se basa en la diferencia de trato entre categorías de empresas sujetas a la legislación de un mismo Estado miembro y no en la diferencia de trato entre las empresas de un Estado miembro y las de otros Estados miembros (…) el carácter selectivo es un aspecto que debe ser analizado a nivel nacional*» [65].

Entiende el Tribunal que la norma española del Impuesto sobre Sociedades que permite la amortización del fondo de comercio financiero no favorece a determinadas empresas, es decir, no es selectiva en tanto no se dirige a ninguna categoría particular de empresas o producciones, sino a una categoría de operaciones económicas, y anula con este mismo fundamento la obligación de restituir inherente a la declaración de la existencia de la ayuda. Cuando la Comisión consideró en su Decisión de 2011 que la medida española era selectiva, aplicó el «test de los tres pasos» o «sistema de derogación» y concluyó la existencia de una ayuda estatal, ordenando a España que recuperara de las empresas beneficiarias el incentivo aplicado, si bien, en atención al principio de confianza legítima, limitó los supuestos de restitución. El Tribunal restringe en esta Sentencia el concepto de selectividad y afirma que, para que se cum-

[63] WATTEL, P.J.: «Forum: Interaction of State aid, free movement, Policy Competition and Abuse Control in Direct Matters», *World Tax Journal*, n.º 5/2013, p. 128.

[64] Apartado 75 de la Sentencia *Autogrill* y 79 de la Sentencia *Banco de Santander y Santusa*.

[65] Son estas afirmaciones clave de la Sentencia de 7 de noviembre de 2014 del Tribunal General de la Unión Europea (apartados 76, 79 y 80), dictada en el asunto T-399/11.

pla, debe en todo caso identificarse una categoría de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión y que, en el supuesto contemplado, la selectividad no puede derivarse únicamente de la constatación de que se ha establecido una excepción a un régimen general o «normal» de tributación.

Un dato llamativo en esta Sentencia es que el Tribunal analice este caso refiriéndose al «método de análisis aplicable a la selectividad en materia tributaria», cuando, según su propia doctrina, el concepto de ayuda trata de ser del todo objetivo, independientemente de la forma en que la ayuda se otorgue (ya sea una subvención, ayuda fiscal, condonación de deuda, etc.), en otras palabras, cuando la «irrelevancia de la forma» es una constante en la jurisprudencia comunitaria para fijar el concepto mismo de ayuda. Analiza el Tribunal, bajo esta rúbrica, el «marco de referencia normal» desde el que apreciar la existencia de la propia «ventaja» para examinar con posterioridad la posible justificación de la medida por la naturaleza o estructura del sistema en el que se inscribe, lo que se conoce como el «método de derogación». Pero en el apartado 48 de su Sentencia aclara que, aunque una medida constituya una excepción al régimen fiscal general o normal, «*cuando la medida en cuestión sea potencialmente accesible para todas las empresas, no podrá procederse a la comparación habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen general o «normal», entre la situación jurídica y fáctica de empresas que puedan beneficiarse de la medida y la de empresas que no puedan hacerlo*». De lo anterior deduce que, para que se cumpla el requisito de la selectividad, debe en todo caso identificarse una categoría de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión y que la selectividad no puede deducirse únicamente de la constatación de que se haya establecido una excepción al régimen general.

En definitiva, a nuestro entender, dos son las cuestiones especialmente importantes: la selectividad sólo debe apreciarse respecto del país afectado, es decir, respecto de las empresas que invierten desde España (lo cual puede ser una diferencia importante respecto al ámbito de la libre circulación de capitales); el favorecer la exportación de capitales a terceros países con incentivos fiscales no es ayuda de Estado, al contrario de lo que ocurre con el favorecimiento de la exportación de mercancías.

Esta Sentencia supone un nuevo concepto de ayuda, más restringido, es decir, ceñido a la efectiva existencia de una selectividad en favor de determinadas empresas o producciones, dentro del propio sistema fiscal interno, y, a nuestro parecer, el mismo criterio se asienta en la Sentencia relativa al *tax lease*, aunque haya sido recurrida por la Comisión.

## 3. Nuevos planteamientos de la Comisión sobre la selectividad regional: el Proyecto de Comunicación sobre el concepto de ayuda de Estado

El Proyecto de Comunicación de la Comisión, relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE[66], dedica un apartado especial a analizar

[66] El Proyecto de Comunicación está fechado en 2014, y puede localizarse en la web de la Comisión Europea.

ISBN: 978-84-7777-502-7

los criterios determinantes de la existencia de selectividad regional[67] y pretende sustituir cualquier otra comunicación sobre el concepto de ayuda, entre otras, la comunicación sobre la aplicación del concepto de ayuda a los impuestos directos.

Tras recordar que, según reiterada jurisprudencia, las medidas de ámbito de aplicación regional o local pueden no ser selectivas si cumplen ciertos requisitos, describe de la mano del caso *Azores* tres tipos de situaciones: la primera situación, que da lugar a selectividad regional, en la que el Gobierno central decide unilateralmente un tipo inferior en una zona determinada; la segunda situación que corresponde a la delegación simétrica de atribuciones en materia tributaria, de manera que es imposible determinar un tipo impositivo norma capaz de constituir un marco de referencia, y, por último, una tercera situación, identificada como la de «delegación asimétrica de competencias tributarias». En este último caso, la evaluación del carácter selectivo de la medida considerada depende de si la entidad en cuestión es suficientemente autónoma del Gobierno central del Estado miembro, y siendo esto así, si desempeña un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas, lo que ocurre cuando se reúnen tres criterios de autonomía institucional, de procedimiento y económica. Si se reúnen los tres requisitos, cuando una entidad regional o local decide adoptar una medida fiscal aplicable únicamente en su territorio, entonces la entidad —y no el Estado— constituye el marco de referencia.

En los Comentarios de la Delegación española al Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda pública[68], se realizaron algunas observaciones de interés sobre el concepto de «autonomía económica y financiera»[69], y se propusieron algunas mejoras en el texto en pro de la seguridad jurídica. Así, por ejemplo, considerando correcta la idea expresada respecto a que la existencia de un vínculo causal directo entre la medida fiscal adoptada por la entidad infraestatal y el apoyo financiero de otras regiones o del Gobierno central del Estado miembro en cuestión excluye la existencia de tal autonomía, se matiza que, al estar expresada en términos negativos (exclusión de la autonomía), puede incitar a una interpretación *sensu contrario* que podría no ser del todo exacta, en los términos siguientes, y se fundamenta con las consideraciones siguientes: «*Es cierto que la jurisprudencia (por ejemplo, sentencia de 11 de septiembre de 2008, asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06, apartado 129) habla de la necesidad de que exista una relación de causa a efecto entre la medida fiscal controvertida de la entidad infraestatal y los apoyos financieros de otras regiones o del Gobierno central para excluir la autonomía económica y financiera, pero consideramos que la expresión del documento puede inducir a la idea inexacta que esta causalidad debe ser palmaria, evidente o referirse a un solo flujo financiero. La idea de compensación financiera no implica inmediatez sino, como señala la Abogado General Kokott (punto 107 en asuntos C-428/06 a C-434/06, citados), a la necesidad de que exista un*

[67] *Vid.* apartado 5.3 del Proyecto de Comunicación (142 a 156).
[68] *Vid.* Reunión multilateral de 13 de marzo de 2014.
[69] Apartado 5.3.3. del Proyecto.

*vínculo lógico entre la reducción de impuesto y los flujos financieros compensatorios entre el Estado central y las entidades infraestatales. Según esto, se deben examinar el conjunto de los flujos financieros que pudieran dar lugar incluso a compensaciones ocultas»*.

En este sentido, se considera desafortunada la expresión «vínculo causal directo» y, en particular, la palabra «directo» porque puede inducir a simplificar el planteamiento o reducirlo a flujos financieros evidentes, y se recuerda que el apartado 133 de la Sentencia de 11 de septiembre de 2008 señalaba que, «*si bien una compensación financiera puede ser declarada y específica, también puede ser oculta y deducirse únicamente del examen concreto de los flujos financieros existentes entre la entidad infraestatal de que se trate, el Estado miembro al que ésta pertenezca y las demás regiones de este último*». El estudio de los flujos financieros que se propone es muy amplio y, por eso, la Delegación española propone una modificación de dicha expresión por otra más neutra, como las utilizadas por la jurisprudencia (causa a efecto o vínculo lógico) y precisar más la autonomía financiera en términos positivos, señalando que la compensación puede estar oculta en el conjunto de los flujos financieros.

Por otra parte, en el punto 153 se señala que la autonomía financiera y económica no se ve afectada por el aumento de los ingresos producidos por la medida fiscal controvertida derivada de la deslocalización de negocios fiscalmente inducida, y la delegación española considera conveniente que este apartado se remita a la jurisprudencia del TJUE ya que no parece un concepto esencial a efectos de la selectividad regional y puede inducir cierta legitimación de una competencia fiscal entre jurisdicciones más allá de las lógicas economías de opción en la residencia de los contribuyentes.

## IV. CONCLUSIONES

En la regulación del régimen de ayudas de Estado, los Tratados comunitarios tradicionalmente han dejado de lado los aspectos internos, los regímenes constitucionales de organización territorial de los Estados miembros. Generalmente, no ha sido una cuestión relevante para la aplicación del Derecho sobre ayudas de Estado el que la ayuda se conceda por el gobierno central o por una región, una localidad o ente subcentral y esto explica, a nuestro juicio, por qué, de una manera un tanto simplista, se ha tendido a identificar ayuda regional con ayuda de Estado[70].

Las normas fiscales forales de los territorios históricos vascos se han visto caracterizadas por un alto grado de litigiosidad, fundamentalmente por considerarse que constituían ayudas de Estado prohibidas por el Derecho de la Unión Europea. Sin embargo, desde la Sentencia *Azores*, la tendencia a identificar la existencia de selectividad regional, y por tanto ayuda, se ha visto corregida, pues a partir de entonces el nivel de des-

[70] Asunto C-248/84, *Alemania v. Comisión Europea*.

ISBN: 978-84-7777-502-7

centralización política del Estado es una cuestión que debe modular el criterio de la selectividad.

Europa debería esforzarse más en promover una mayor armonización fiscal positiva en la imposición sobre sociedades, para evitar que la Comisión ampliara en el ámbito fiscal el concepto de selectividad, pues los resultados obtenidos por esta vía son altamente imprevisibles.

## V. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, I.: *El concierto económico en Europa*, Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Oñati, 2010.

ARNESTO MACÍAS, D. y HERRERA MOLINA, P.M.: «¿Es ayuda de Estado un tipo de gravamen regional inferior al vigente en el resto del territorio?», *Quincena Fiscal*, n.º 13/2006.

DE JUAN CASADEVALL, J.: *Ayudas de Estado e Imposición directa en la Unión Europea*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2011, pp. 329-330.

DÍAZ MORENO, F.: «La posición del Tribunal de Justicia de la UE en relación con el concierto económico del País Vasco. Las vacaciones fiscales», en ORDÓÑEZ SOLÍS, D. (Coordinador), *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España. Derechos, mercado único y armonización fiscal en Europa, Liber Amicorum Antonio Martínez Lafuente*, Wolters Kluwer España, 2013, pp. 476-501.

FALCÓN y TELLA, R.: «El régimen de concierto o convenio, la prohibición de ayudas de Estado y la libertad de establecimiento: La SJCE de 11 septiembre 2008 y sus antecedentes», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n.º 31, septiembre/diciembre 2008, pp. 713-742.

FALCÓN y TELLA, R.: «Hacia un nuevo concepto de ayuda de Estado, basado en el beneficio a «determinadas empresas o producciones» del mismo Estado, y no en los efectos sobre la competencia: las Decisiones del Tribunal General de 7 de noviembre de 2014», *Quincena Fiscal*, n.º 22/2014, pp. 13-17.

GARRÁN y MOSO, J.: *El sistema foral*, Editorial Aramburu, Pamplona, 1935.

MARTÍN LÓPEZ, J.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M.: «El régimen de las ayudas de Estado y la competencia fiscal. Aspectos sustantivos», en RAMOS PRIETO, J. (Director), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, pp. 185-204.

MERINO JARA, I.: «Competencia fiscal Estado/CCAA versus Haciendas Forales», en RAMOS PRIETO, J. (Director), *Competencia Fiscal y Sistema Tributario: Dimensión Europea e Interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, pp. 913-944.

MERINO JARA, I.: *La imposición directa en el País Vasco (especialidades de su régimen sustantivo)*, Edersa, Madrid, 2004.

MORENO GONZÁLEZ, S.: «Tendencias recientes de la jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado de naturaleza tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 132/2006.

PALAO TABOADA, C.: «La constitucionalidad del régimen de control jurisdiccional de las normas forales fiscales», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 370/2014, pp. 51-96.

PÉREZ BERNABÉU, B.: *Ayudas de Estado en la jurisprudencia comunitaria. Concepto y tratamiento*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Vuelta a la casilla de salida? El concierto económico vasco a la luz del Ordenamiento comunitario», *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 28/2008, pp. 499-528.

SERRANO-GAZTELUURRUTIA, S.: *El Concierto Económico Vasco ante el juez comunitario,* Instituto Vasco de Administración Pública (IVAP), Oñati, 2012.

VV.AA.: *Congreso Internacional. Concierto Económico Vasco y Europa*, Instituto de Estudios Vascos de la Universidad de Deusto, Bilbao, 2007.

ISBN: 978-84-7777-502-7

# La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva: incidencia en la normativa tributaria estatal… ¿y foral?

Jorge Martín López

Sumario: I. Planteamiento. II. OCDE y Unión Europea *versus* planificación fiscal agresiva. A. El plan de acción BEPS de la OCDE. B. Las iniciativas europeas contra la planificación fiscal agresiva. III. Repercusión en el Derecho tributario interno. A. Las normas generales antiabuso y el modelo de la Comisión Europea. B. La influencia del plan de acción BEPS de la OCDE. 1) Límites a la deducibilidad de gastos financieros. 2) El informe país por país para los grupos de sociedades. 3) El régimen del *patent box*. 4) Las cláusulas anti-híbridos. IV. Breve reflexión final.

Resumen: El presente estudio tiene como objeto el análisis de las últimas tendencias en el ámbito internacional y europeo frente al fenómeno de la planificación fiscal agresiva, así como su repercusión en el ordenamiento tributario interno. En primer lugar, se examina tanto el plan de acción BEPS de la OCDE como las iniciativas europeas contra la planificación fiscal agresiva y, en segundo lugar, se aborda la incidencia que estas acciones supranacionales puedan tener en la normativa tributaria foral, a la luz de las modificaciones ya operadas en la legislación estatal para su adaptación a los nuevos estándares normativos antiabuso.

Palabras clave: planificación fiscal agresiva, OCDE, plan de acción BEPS, Unión Europea, normas antiabuso

## I. PLANTEAMIENTO

A nadie escapa el reimpulso experimentado, en los últimos tiempos, por la lucha contra la elusión fiscal internacional, constituyendo actualmente un objetivo común tanto para los organismos supranacionales como para los Estados. Ello se debe a la confluencia de múltiples factores, entre los que cabría destacar, de un lado, la grave crisis que ha azotado la economía mundial y el subsiguiente decrecimiento, en mayor o menor medida, de los ingresos públicos de la práctica totalidad de los Estados; y, de otro lado, el gran revuelo levantado por la implementación de estructuras sofisticadas de

planificación fiscal por parte de determinadas entidades multinacionales para reducir significativamente su tributación global efectiva.

De este modo, desde hace ya algunos años los principales organismos internacionales, como el G20 o la OCDE, y la propia Unión Europea, están focalizando sus esfuerzos en abordar las prácticas fiscales abusivas —o, según las últimas tendencias terminológicas, la planificación fiscal agresiva— para neutralizar así los efectos nocivos que conllevan para la recaudación y justicia tributarias. En este contexto, el presente trabajo se centrará, por una parte, en ofrecer una visión panorámica de las líneas de actuación emprendidas en la esfera internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva, analizando las principales medidas propuestas por la OCDE y por la Comisión para contrarrestar dicho fenómeno; y, por otra parte, en examinar la incidencia de estas acciones supranacionales en la legislación tributaria interna, abordando las últimas modificaciones operadas en el ámbito de la normativa antiabuso. Cabe advertir, a modo de premisa, que esa corriente reformista de adaptación a los nuevos estándares internacionales todavía no se aprecia en los territorios forales del País Vasco, si bien es previsible que, en breve, empiecen a incorporarse a sus respectivos ordenamientos medidas análogas o similares a las ya introducidas en la normativa tributaria estatal.

## II. OCDE Y UNIÓN EUROPEA *VERSUS* PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

### A. El plan de acción BEPS de la OCDE

A nivel internacional, la OCDE ha desplegado en los últimos años un ingente trabajo para neutralizar las prácticas fiscales abusivas, cuyo máximo exponente viene constituido por su plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, más conocido por el acrónimo anglosajón BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

En la génesis última del plan de acción BEPS se encuentra una suerte de campaña mediática contra la escasa tributación efectiva de ciertas multinacionales como consecuencia de la articulación de esquemas de ingeniería fiscal internacional, siendo el desencadenante de la estrategia de la OCDE contra el denominado fenómeno de la planificación fiscal agresiva[1]. Así, en 2008 se constituyó un grupo de trabajo sobre planificación fiscal agresiva (*ATP Steering Group*) en cuyo seno se elaboraron diversos informes, como, por ejemplo, el publicado en 2011, en que se advierte la pérdida generalizada de recaudación tributaria derivada de la deslocalización artificial de beneficios que tiene lugar como consecuencia de la utilización por las empresas de determinados esquemas o estructuras tributarias[2].

[1] GARCÍA NOVOA, C.: «*Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos», *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, mayo-junio 2015, p. 46.

[2] *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OCDE, febrero 2011.

ISBN: 978-84-7777-502-7

No obstante, el auténtico espaldarazo a la acción de la OCDE contra la planificación fiscal agresiva viene constituido por su informe sobre la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, encomendado por el G20 en 2012 y publicado en febrero de 2013[3]. En él se pone de manifiesto la inadaptación de las normas tributarias internas e internacionales al nuevo escenario económico globalizado y digitalizado, lo que permite a las multinacionales explotar las interacciones, asimetrías o resquicios existentes, tanto en las legislaciones nacionales como en los convenios de doble imposición, para desviar los beneficios y reducir significativamente su carga tributaria, produciéndose una merma de ingresos tributarios para los Estados, un menoscabo de la justicia y equidad de los sistemas impositivos y una quiebra de la competencia. Se hace preciso, pues, un cambio en la normativa interna e internacional que logre asegurar una efectiva tributación de la actividad empresarial, debiendo producirse desde la coordinación y cooperación internacionales para salvar las divergencias de la fiscalidad de las actividades empresariales transfronterizas de las que, precisamente, se viene nutriendo la planificación fiscal agresiva.

Para ello, la OCDE elaboró y publicó, en julio de 2013, un plan de acción contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS), cuyo objetivo es proporcionar a los países, desde un enfoque coordinado, instrumentos jurídicos internos e internacionales para contrarrestar la planificación fiscal agresiva y, en definitiva, hacer tributar los beneficios societarios allí donde se produce la actividad económica real que los genera[4].

En cierta medida, el plan de acción BEPS supone un cambio de perspectiva en la fiscalidad internacional, pivotando desde el tradicional objetivo de corregir la doble imposición internacional hacia el no menos importante de evitar la doble no imposición o, sencillamente, la *desimposición* de determinadas actividades económicas transnacionales. De hecho, se subraya cómo, precisamente, las normas internas e internacionales diseñadas para evitar la doble imposición internacional han sido utilizadas por las multinacionales para generar supuestos de doble exención, doble deducción o, en general, una imposición inferior a la ordinaria, mediante prácticas fiscales que terminan disociando artificiosamente la base imponible de las actividades de las que trae causa. Por tanto, se pretenden configurar nuevos estándares internacionales para realinear la

---

[3] *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OCDE, febrero 2013.

[4] *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OCDE, julio 2013. Sobre el plan de acción BEPS pueden consultarse, entre muchos otros, los siguientes trabajos: CARBAJO VASCO, D.: «El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, n.º 154, 2015, pp. 49 y ss.; GARCÍA NOVOA, C.: «*Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)…», *op. cit.*, pp. 45 y ss.; MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, 2014, pp. 87 y ss.; SERRANO ANTÓN, F.: «El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado», *Revista Derecho PUCP*, n.º 72, 2014, pp. 45 y ss.

imposición y la actividad económica, haciéndola tributar en el lugar en que se lleve a cabo la misma.

En concreto, el plan propone un total de 15 acciones, las cuales pueden agruparse en cinco campos. En primer lugar, se trata de abordar los retos que, para la imposición, plantea la economía digital, buscándose la articulación de nuevos resortes jurídicos que aseguren la tributación en el Estado de la fuente de aquellas rentas que se obtengan como consecuencia de actividades económicas llevadas a cabo sin presencia física (acción 1).

En segundo lugar, se persigue dotar de mayor coherencia internacional a la imposición societaria, complementándose las normas para evitar la doble imposición con otras dirigidas a neutralizar la doble no imposición o la *infraimposición*, corrigiendo las dobles exenciones, dobles deducciones o diferimientos provocados por las entidades o instrumentos híbridos (acción 2), reforzando la normativa sobre transparencia fiscal para evitar la deslocalización de beneficios a través de *CFCs* (acción 3), limitando la erosión de bases imponibles por vía de deducción de intereses y gastos financieros generados por operaciones de endeudamiento *intragrupo* (acción 4) o exigiendo, junto a una mayor transparencia, la existencia de actividad económica sustancial en la aplicación de determinados regímenes tributarios preferenciales (acción 5).

En tercer lugar, se prevé atribuir una mayor efectividad a los actuales estándares normativos internacionales, incluyendo cláusulas más estrictas para evitar el abuso de convenio en sus múltiples modalidades (acción 6), redefiniendo la figura del establecimiento permanente en aras de impedir su elusión artificiosa y garantizar la tributación en el territorio en el que se hayan generado los ingresos (acción 7) o revisando el sistema actual de precios de transferencia para evitar que los grupos societarios separen los beneficios de las actividades económicas que los producen y los desplacen a territorios de baja imposición (acciones 8 a 10).

En cuarto lugar, se contempla la implementación de una mayor transparencia en el ámbito fiscal, mejorando la recopilación de datos reales sobre el impacto económico de BEPS y evaluando la eficacia de las medidas adoptadas contra ese fenómeno (acción 11), adoptando sistemas de revelación obligatoria de las estructuras de planificación fiscal agresiva, en la línea establecida por aquellos países que ya cuentan con estos mecanismos, como Reino Unido o Estados Unidos (acción 12), reforzando la documentación a suministrar por las multinacionales en materia de precios de transferencia, de manera que abarque toda aquella necesaria para conocer la distribución mundial de los ingresos y los impuestos pagados en los distintos territorios en los que operen, mediante el denominado sistema de información país por país o *country by country report* (acción 13) e impulsando los mecanismos de resolución de controversias, a través de la mejora del procedimiento amistoso y la posible introducción en los convenios de una cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante (acción 14).

Finalmente, se prevé el desarrollo de un instrumento multilateral a través del cual puedan implementarse, de forma coordinada, las medidas desarrolladas en el marco

ISBN: 978-84-7777-502-7

BEPS y modificarse sistematizadamente los correspondientes convenios para evitar la doble imposición (acción 15).

Pues bien, en septiembre de 2014 se publicaron los primeros informes de desarrollo (*deliverables*) sobre las acciones 1 (economía digital), 2 (híbridos), 5 (regímenes preferenciales), 6 (abuso de convenio), 8 (precios de transferencia e intangibles), 13 (obligaciones de documentación sobre precios de transferencia) y 15 (instrumento multilateral)[5]. Posteriormente, en octubre de 2015 se publicó el paquete de informes finales referidos a todas las acciones del plan de acción BEPS, donde se consolidan los primeros siete informes presentados en 2014 y se recoge un amplio elenco de medidas para hacer frente a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios[6].

Así, cabría destacar, en primer lugar, la creación de nuevos modelos o estándares normativos internacionales, como, por ejemplo, el diseño de cláusulas dirigidas a impedir el abuso de los convenios de doble imposición (acción 6). En este sentido, se contempla la modificación del MCOCDE para incluir, por un lado, la cláusula de limitación de beneficios (*LOB*), de forma que sólo puedan acceder a las ventajas del convenio aquellas entidades que reúnan determinadas condiciones de personalidad jurídica, titularidad o naturaleza de sus actividades, las cuales garanticen la existencia de un nexo suficiente —es decir, de una presencia fiscalmente imponible— con el Estado de residencia; y, por otro lado, la cláusula del test del propósito principal (*PPT*), la cual condiciona la aplicación de los beneficios del convenio a su conformidad con el espíritu del mismo, en caso de operaciones llevadas a cabo con la finalidad de aprovecharse de dichos beneficios convencionales.

También se ha confeccionado un modelo estandarizado de informe país por país (acción 13) que proporcione a las Administraciones tributarias una especie de fotografía global sobre el lugar donde las multinacionales realizan las actividades económicas, se declaran los beneficios y se pagan los correspondientes impuestos. De este modo, dichas multinacionales deberán informar, entre otros extremos, sobre sus ingresos, beneficios antes de impuestos, impuestos devengados y satisfechos, número de trabajadores, capital, beneficios no distribuidos y activos en cada una de las jurisdicciones donde operen, presentándose tales informes en la jurisdicción de la sociedad matriz última de la multinacional, aunque se compartirían de manera automática a través de intercambios de información intergubernamentales. Esta obligación se prevé, a partir de 2016, para las multinacionales cuyos ingresos anuales consolidados sean iguales o superiores a 750 millones de euros.

Además, se ha consensuado el denominado criterio del nexo (*nexus approach*) para anudar la aplicación de determinados regímenes fiscales preferenciales al desarrollo de toda aquella actividad sustancial necesaria para generar la renta que se beneficie del régimen (acción 5). En el caso de los *patent boxes*, se pretende garantizar que los beneficiarios de estos regímenes fiscales preferenciales hayan desarrollado realmente acti-

[5] Disponibles en http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm.
[6] Disponibles en http://www.oecd.org/tax/aggressive/beps-2015-final-reports.htm.

vidades de investigación y desarrollo e incurrido en gastos reales para su financiación. Igualmente, se ha alcanzado también un compromiso de mayor transparencia a través del diseño de un sistema de intercambio espontáneo de información sobre *tax rulings*.

En segundo lugar, se han modificado determinados estándares normativos internacionales existentes. Así, por ejemplo, se busca ensanchar la noción de establecimiento permanente para incluir ciertos mecanismos, como la figura del comisionista, empleados para eludir artificiosamente la tributación en el Estado de la fuente (acción 7). En esta línea, se prevé modificar el MCOCDE para que, cuando las actividades realizadas por un intermediario comisionista en un país tengan como finalidad la celebración habitual de contratos generadores de obligaciones para una entidad extranjera, pueda considerarse que ésta tiene una presencia fiscalmente imponible en ese país en virtud de la que quede justificado su sometimiento a gravamen.

También se han revisado los actuales estándares en materia de precios de transferencia (acciones 8 a 10), modificándose las directrices en esta materia para establecer una valoración acorde con la conducta real de las partes vinculadas y garantizar, así, la correspondencia entre el gravamen de los beneficios de las multinacionales y las actividades económicas realmente desarrolladas. Por ejemplo, en materia de intangibles, se concluye que su titularidad jurídica no debe conllevar *per se* la atribución del beneficio total derivado de su explotación, de modo que, si otras entidades del grupo gestionan tales activos y controlan los riesgos, deberá atribuirse a éstas el beneficio proporcional al valor de sus contribuciones.

En tercer lugar, se recogen determinadas estrategias de convergencia de las normas tributarias internas, como, por ejemplo, en el ámbito del endeudamiento *intragrupo* o de los mecanismos híbridos. Así, en materia de endeudamiento (acción 4), el enfoque recomendado consiste en establecer una norma de ratio fijo que limite las deducciones de intereses a un porcentaje determinado de sus beneficios, que oscilaría entre el 10% y el 30%, con el objetivo de garantizar que la deducibilidad del gasto financiero neto de cualquier entidad esté directamente relacionada con las rentas imponibles fruto de sus actividades económicas. Se propone también la incorporación de cláusulas anti-híbridos en la normativa interna (acción 2): la norma principal prevé la denegación de la deducción de un pago si no se sujeta a gravamen en la jurisdicción del beneficiario, o bien cuando también resulte deducible en esta última; en caso de no existir o aplicarse esta norma principal, la jurisdicción contraparte podría aplicar una norma secundaria incluyendo el pago deducible dentro de los ingresos.

Por último, hay que citar las directrices basadas en mejores prácticas para aquellos Estados que busquen reforzar sus legislaciones internas antielusión, tales como la configuración de sistemas de *mandatory tax disclosure* o declaración obligatoria de las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas (acción 12), o bien la articulación de normas sobre transparencia fiscal internacional más efectivas que, a través de una mejor determinación de la noción de *CFC* o de las rentas sometidas a este régimen, permitan impedir el traslado de beneficios a territorios de reducida tributación mediante la utilización de filiales no residentes (acción 3).

ISBN: 978-84-7777-502-7

Tras la publicación de los informes finales del plan de acción BEPS, se abre la fase de implementación de los cambios normativos propuestos, debiendo realizarse en un marco de coordinación y convergencia para evitar nuevos desajustes o discordancias. Se contempla, además, un seguimiento de dicha implementación, evaluándose su cumplimiento a través de informes y procedimientos de revisión por pares. Por último, se pretende que el proyecto BEPS tenga el mayor alcance subjetivo posible, implicando no sólo a los Estados miembros de la OCDE y del G20 o países en vías de desarrollo que han participado en el proyecto, sino también a terceros Estados y a otros organismos internacionales.

## B. Las iniciativas europeas contra la planificación fiscal agresiva

También en el ámbito europeo se observa, desde finales de 2007, un reimpulso de la acción frente a la elusión fiscal internacional, haciéndose especial hincapié en la necesidad de neutralizar el fenómeno de la planificación fiscal agresiva. Ya en su Comunicación, de 12 de diciembre de 2007, sobre la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa[7], la Comisión incidía en abordar las prácticas fiscales abusivas al objeto de proteger las bases imponibles de los Estados miembros, respetando los principios comunitarios y buscando el equilibrio entre el interés público y la no restricción de la actividad transfronteriza en la Unión Europea. Esta misma idea aparece posteriormente en la Comunicación, de 28 de abril de 2009, sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal[8], en la que se recomendaba la adopción de una estrategia común en la aplicación de las medidas antiabuso, y, especialmente, en la Comunicación, de 27 de junio de 2012, en materia de reforzamiento de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal[9], en la que se apostaba por reforzar la acción comunitaria contra la planificación fiscal agresiva para prevenir la explotación de los desajustes de los sistemas fiscales mediante la utilización de estructuras artificiales que conllevan una ingente pérdida de ingresos tributarios para los Estados miembros.

Esta iniciativa de la Comisión cristalizó en el Plan de acción europeo para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, de 6 de diciembre de 2012[10], en el cual se pone de manifiesto cómo las divergencias o asimetrías normativas son aprovechadas por los contribuyentes para reducir la tributación de forma artificial, comportando no sólo una elevada erosión de las bases imponibles nacionales, sino también un desequilibrio en el reparto de la carga tributaria y una alteración de la competencia. En este contexto, la Comisión aboga por una actuación conjunta de los Estados miembros frente a este fenómeno, acompañándose a dicho plan de acción dos Recomendaciones, de idéntica fecha, sobre buena gobernanza fiscal por parte de terceros países[11] y planificación fiscal agresiva[12], respectivamente.

---

[7] COM (2007) 785 final.
[8] COM (2009) 201 final.
[9] COM (2012) 351 final.
[10] COM (2012) 722 final.
[11] 2012/771/UE.
[12] 2012/772/UE.

Según la Recomendación de la Comisión en materia de planificación fiscal agresiva, este fenómeno consiste en la explotación de los aspectos técnicos o discordancias de los sistemas fiscales para generar supuestos de doble deducción o doble no imposición. Se trata de esquemas de planificación fiscal que buscan evitar o minimizar la tributación en las jurisdicciones en las que opere el contribuyente, mediante la articulación de estructuras jurídicas que se benefician de los resquicios resultantes de la interacción de los distintos sistemas normativos y que, en última instancia, abocan en una *infraimposición*[13].

Así, ciertas prácticas fiscales tienden a la explotación de las disposiciones contenidas en los convenios para evitar la doble imposición, consiguiendo eliminar la tributación de una determinada renta en ambos Estados contratantes. Por ello, la Comisión busca contrarrestar estos casos de doble no imposición a través de la inclusión en los convenios suscritos por los Estados miembros de una cláusula de sujeción o *subject to tax*, en cuya virtud la renta sólo deje de gravarse en un Estado contratante si se encuentra efectivamente sujeta a imposición en el otro, proponiéndose el siguiente modelo: «En caso de que el presente Convenio establezca que un elemento de la renta es imponible únicamente en uno de los Estados contratantes o que puede gravarse en uno de los Estados contratantes, el otro Estado contratante deberá abstenerse de gravar dicho elemento únicamente si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en el primer Estado contratante».

También las normas internas previstas por los Estados miembros para evitar la doble imposición son susceptibles de un uso abusivo que acabe produciendo supuestos de doble no imposición. En este sentido, la Comisión propone la adopción de una cláusula en las legislaciones nacionales que limite la aplicación de las exenciones domésticas para las rentas foráneas a los casos en que hayan sido realmente gravadas en el Estado de la fuente, recomendándose el siguiente estándar: «Cuando, con el fin de evitar la doble imposición a través de normas nacionales unilaterales, los Estados miembros prevean una excepción fiscal con respecto a un determinado elemento de la renta obtenida en otro territorio en el que dicho elemento no esté sujeto a impuestos, se invita a los Estados miembros a que garanticen la imposición de dicho elemento (…). [U]n elemento de la renta deberá considerarse sujeto a impuestos cuando el territorio de que se trate lo considere imponible y no esté exento de impuestos, ni se beneficie de un crédito fiscal completo ni de un tipo impositivo nulo».

Asimismo, la Comisión recomienda a los Estados miembros la introducción en sus respectivos ordenamientos internos de una norma general antiabuso común, en los siguientes términos: «Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanis-

[13] Sobre la planificación fiscal agresiva en el ámbito europeo, véanse, entre otros, BAYONA GIMÉNEZ, J.J. y SOLER ROCH, M.ª T.: «À propos de la recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive», *Revue de Droit Fiscal*, n.º 24, 13 juin 2013, pp. 15 y ss.; NOCETE CORREA, F.J.: «¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE? (Acerca del concepto europeo de planificación fiscal agresiva)», *Quincena Fiscal*, en prensa.

ISBN: 978-84-7777-502-7

mos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir (*rectius*, eludir) impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica». El supuesto de hecho de la GAAR propuesta por la Comisión pivota sobre la artificiosidad y la finalidad esencialmente elusiva de la operación llevada a cabo por el contribuyente: de un lado, la artificiosidad se anuda a la ausencia de «carácter comercial», esto es, de sustancia económica; y, de otro lado, el resultado elusivo se aparta del propósito subjetivo del contribuyente y se liga, en cambio, a la incompatibilidad con el objeto, espíritu y finalidad de la norma tributaria. Las consecuencias jurídicas previstas por el estándar europeo de GAAR consisten en la neutralización de la ventaja fiscal obtenida abusivamente, recalificándose el negocio jurídico conforme a su verdadera esencia, aplicándose la norma tributaria eludida y exigiéndose, mediante la oportuna regularización, el pago del correspondiente impuesto.

Adviértase que, en abril de 2013, la Comisión creó la denominada «Plataforma sobre la Buena Gobernanza Fiscal, la Planificación Fiscal Agresiva y Doble Imposición», constituida por un grupo de expertos de los Estados miembros y de organizaciones del sector empresarial, de la sociedad civil y de los profesionales del ámbito tributario, a la que se le atribuye, entre otros extremos, la función de examinar los avances en torno a la aplicación de la recomendación sobre planificación fiscal agresiva[14].

En ese mismo escenario de lucha contra la elusión fiscal se insertaba la propuesta inicial de reforma de la Directiva matriz-filial, presentada por la Comisión el 25 de noviembre de 2013[15], en la que se contemplaba tanto una cláusula dirigida a evitar la doble no imposición dimanante de los denominados préstamos híbridos entre matrices y filiales ubicadas en diferentes Estados miembros, como una norma antiabuso basada en el modelo de la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva.

Nótese, empero, que la reforma de la Directiva matriz-filial operada en julio de 2014 tan sólo incorporó la cláusula sobre los préstamos híbridos, pero no la norma antiabuso por el disenso existente en cuanto a su alcance y contenido. Posteriormente, en el Consejo ECOFIN de 9 de diciembre de 2014 se acordó llevar a cabo una nueva modificación de la Directiva matriz-filial para introducir en ella la referida norma antiabuso y que, finalmente, se materializó a través de la Directiva (UE) 2015/121, del Consejo, de 27 de enero de 2015[16]. Esta norma pretende prevenir el abuso de la Directiva matriz-filial, al contemplar la inaplicación de los beneficios de la Directiva a aquellas estructuras, sin razones comerciales válidas, cuyo propósito principal sea la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe su objeto o finalidad. No obstante, esta cláusula antiabuso se configura como una regla *de minimis* que no impide la aplicación de disposi-

[14] Decisión de la Comisión de 23.4.2013 (2013/C 120/07). En la actualidad, se encuentra derogada y sustituida por la Decisión de la Comisión de 17.6.2015 (2015/C 206/04).

[15] COM (2013) 814 final.

[16] DOUE, n.º L 21, de 28.1.2015.

ciones antiabuso nacionales o bilaterales más estrictas, siempre que se ajusten a las exigencias dimanantes del ordenamiento europeo.

Por otro lado, en marzo de 2015 la Comisión presentó un nuevo paquete de medidas sobre transparencia fiscal para contrarrestar la evasión y elusión fiscales[17]. Nuevamente, la Comisión hace hincapié en que la elusión fiscal internacional supone una merma de ingresos para los Estados miembros cifrada en varios miles de millones de euros anuales, socavando además el reparto equitativo de la carga tributaria y el principio de libre competencia. Se pretende, pues, reforzar la transparencia y la cooperación en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, constituyendo el elemento central del paquete de medidas la propuesta de modificación de la Directiva de 2011 sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, a efectos de implementar un sistema de intercambio automático de información en materia de *tax rulings*.

La Comisión advierte que los *tax rulings* que redundan en un nivel bajo de imposición en un Estado miembro pueden llevar a las empresas a trasladar sus beneficios artificialmente a ese país, erosionándose gravemente las bases imponibles de otros Estados miembros, incentivándose la planificación fiscal agresiva y la elusión de la imposición societaria e incurriéndose, *a fortiori*, en una posible vulneración de la normativa europea sobre ayudas de Estado[18]. Dado que apenas existe intercambio de información en relación con los *tax rulings*, los Estados miembros cuyos ingresos tributarios se ven afectados no pueden emprender las acciones de respuesta necesarias, por lo que se hace necesaria una mayor transparencia en este ámbito que, a juicio de la Comisión, debería materializarse en el intercambio automático de información sobre dichas resoluciones fiscales de incidencia transfronteriza, incluyéndose los acuerdos de valoración de precios de transferencia. El paquete de medidas de la Comisión contiene, asimismo, otras iniciativas en materia de transparencia, como la posible introducción de nuevas obligaciones informativas para las multinacionales o la revisión del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, con el fin de dotarlo de mayor eficacia para garantizar una competencia fiscal leal y transparente dentro de la Unión Europea.

En junio de 2015, la Comisión presentó un nuevo plan de acción para la consecución de una imposición societaria justa y eficaz en la Unión Europea[19], poniéndose de manifiesto la inadecuación al contexto económico moderno de la normativa actual sobre fiscalidad societaria, situación que está siendo aprovechada por determinadas multinacionales para reorientar artificialmente los beneficios a países con una fiscalidad más atractiva y reducir al mínimo su contribución fiscal global. Para la Comisión, se precisa una revisión de la normativa sobre fiscalidad societaria para luchar contra estas

---

[17] COM (2015) 136 final. *Vid*. CALDERÓN, J.M. y PUYOL, A.: «El Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan «EU-BEPS» en el horizonte», *Nota Técnica EY Abogados*, marzo 2015 (disponible en http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015/$FILE/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015.pdf).

[18] *Vid.*, en este sentido, los siguientes casos: Apple-Irlanda (SA.38373), Starbucks-Holanda (SA.38374), Fiat-Luxemburgo (SA.38375), Amazon-Luxemburgo (SA.38944), McDonald's-Luxemburgo (SA.38945).

[19] COM (2015) 302 final.

ISBN: 978-84-7777-502-7

prácticas fiscales abusivas, basándose en el plan de acción BEPS de la OCDE al objeto de evitar que los beneficios generados en la Unión Europea se trasladen hacia otros países sin haber sido gravados en su territorio, pero adaptándolo a las características propias del ordenamiento europeo en orden a garantizar el respeto de las libertades fundamentales y las reglas de funcionamiento del mercado interior.

En concreto, la Comisión propone cinco ámbitos de actuación fundamentales. Primero, reimpulsar el establecimiento de la base imponible común consolidada en el Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) mediante la elaboración de una nueva propuesta legislativa que elimine las disparidades existentes entre los sistemas tributarios nacionales objeto de explotación a través de estructuras de planificación fiscal agresiva. Segundo, acercar la imposición al lugar de generación de los beneficios, en la línea marcada en el plan de acción BEPS de la OCDE, pero buscando un enfoque armonizado para la aplicación de las nuevas normas internacionales derivadas del mismo, tales como las relativas al establecimiento permanente, *CFCs*, precios de transferencia o intangibles. Tercero, la proposición de otras medidas sobre el régimen fiscal de las empresas, como, por ejemplo, la compensación transfronteriza de pérdidas entre las entidades de un mismo grupo situadas en diferentes Estados miembros hasta que se introduzca plenamente la consolidación de la BICCIS, o la mejora de los mecanismos de resolución de litigios en materia de doble imposición. Cuarto, ahondar en la transparencia fiscal en un doble plano: por un lado, la adopción de un enfoque común frente a los territorios no cooperadores, coordinando las posibles medidas de respuesta ante los mismos; y, por otro lado, estudiar el posible establecimiento de un sistema de divulgación obligatoria de información por país para las multinacionales. Y, quinto, la revisión y mejora de los instrumentos de coordinación fiscal en el seno de la Unión Europea, como, por ejemplo, el Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

Finalmente, en diciembre de 2015 se aprobó la reforma de la Directiva sobre cooperación administrativa para incluir el intercambio automático de información sobre *tax rulings* y *APAs* con efectos transfronterizos, la cual será aplicable a partir del 1 de enero de 2017 pero pudiendo abarcar también información relativa a los 5 años anteriores. Esta medida supone una potenciación de la transparencia en la imposición societaria en el ámbito europeo y se enmarca en la línea apuntada por la OCDE en la acción 5 del plan de acción BEPS.

Además, cabe destacar también las conclusiones alcanzadas, en el propio Consejo ECOFIN de 8 de diciembre de 2015, sobre la ejecución del plan de acción BEPS de la OCDE en el ámbito europeo[20]. Así, se subraya la necesidad de encontrar soluciones comunes, pero flexibles, a escala europea, que sean coherentes con las conclusiones del proyecto BEPS, respaldándose una aplicación eficaz, rápida y coordinada por parte de los Estados miembros de las medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Dado que las conclusiones del plan de acción BEPS proponen a menudo diferentes opciones para aplicar algunas de sus recomendaciones, un

[20] 15068/15.

planteamiento común a nivel europeo coadyuvaría a garantizar el funcionamiento adecuado del mercado único, debiendo ser las Directivas el medio prioritario para implementar tales medidas, a fin de garantizar tanto la seguridad jurídica como la proporcionalidad en el nivel de armonización requerido por el mercado único.

En este sentido, se afirma que las conclusiones del plan de acción BEPS de la OCDE sobre las acciones 2, 3, 4, 6, 7 y 13 podrían aplicarse a través de propuestas legislativas, invitándose a la Comisión a que presente una propuesta sobre estos aspectos internacionales que tenga plenamente en cuenta los trabajos realizados sobre estas cuestiones en el marco de los expedientes legislativos en curso, especialmente en materia de la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS). Asimismo, se plantea la introducción de una cláusula conjunta contra las prácticas abusivas en el contexto de la refundición de la Directiva sobre intereses y cánones, tras la introducción de una cláusula similar en la Directiva matriz-filial, especialmente sobre la base de las conclusiones relativas a la acción 6 del proyecto BEPS de la OCDE. A mayor abundamiento, se adopta un planteamiento no vinculante complementario con respecto a ciertas medidas del plan de acción BEPS de la OCDE, encomendándose al Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas el desarrollo de directrices para la aplicación de las conclusiones de las acciones 8 a 10 y 12, así como la supervisión de la implementación de las acciones 2 y 5 en la esfera europea.

## III. REPERCUSIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNO

Una vez analizadas las últimas tendencias de la OCDE y de la UE en materia de elusión fiscal internacional y planificación fiscal agresiva, procede examinar el grado de alineación de la normativa antiabuso interna, estatal y foral, con estas iniciativas internacionales. Como podrá observarse, el ordenamiento tributario estatal ya ha incorporado algunas de las cláusulas antiabuso propuestas en el plan de acción BEPS de la OCDE, mientras que en las respectivas normativas forales todavía no se aprecia la influencia de este *soft law* internacional, si bien no sería de extrañar que aquéllas también acaben viéndose afectadas por éste en un futuro no muy lejano. Por ello, a continuación abordaremos las principales modificaciones acaecidas en la normativa tributaria estatal como respuesta a estas actuaciones internacionales, las cuales abocan en una potenciación del arsenal jurídico frente a la planificación fiscal agresiva.

### A. Las normas generales antiabuso y el modelo de la Comisión Europea

Tanto la Ley General Tributaria[21] como las Normas Forales Generales Tributarias[22] prevén no una, sino tres normas generales antiabuso: la calificación (art. 13 LGT y arts. 12

[21] Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

[22] Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava; Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya; Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa (en adelante, NNFGT).

ISBN: 978-84-7777-502-7

NNFGT); el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT) o cláusula antielusión en la denominación de la normativa foral (arts. 14 NNFGT) y la simulación (art. 16 LGT y arts. 15 NNFGT)[23]. No obstante, la segunda de ellas constituye, en sentido estricto, la norma general antiabuso por antonomasia de los ordenamientos tributarios estatal y forales, siendo heredera, con algún matiz, del antiguo fraude de ley tributaria[24].

Más allá de la diferente terminología utilizada en la LGT y las NNFGT —técnicamente más acertada, a nuestro juicio, el de estas últimas—, la regulación sustantiva de la cláusula general antiabuso es prácticamente análoga. De un lado, el supuesto de hecho viene constituido por la evitación o minoración de la tributación mediante actos o negocios que, en primer lugar, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y, en segundo lugar, de los que no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal. De otro lado, en caso de declararse el conflicto o la elusión, tras el correspondiente informe vinculante de la Comisión consultiva u órgano foral competente, la consecuencia jurídica consiste tanto en la exigencia del tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, como en la liquidación de los intereses de demora. Adviértase que la reciente reforma de la LGT, operada en septiembre de 2015[25], ha suprimido la prohibición absoluta de imponer sanciones en los supuestos de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, tipificando ahora en el nuevo artículo 206 *bis* aquellas conductas subsumibles en el artículo 15 LGT que presenten una identidad sustancial entre el caso objeto de regularización y los que ya constituyan el criterio administrativo precedente. Previsión sancionadora esta que, por el momento, no recogen las NNFGT.

Pues bien, las respectivas normas generales antiabuso contempladas en la LGT y en las NNFGT parecen ajustarse, en sus aspectos nucleares, al modelo diseñado por la Comisión en su Recomendación sobre planificación fiscal agresiva, al pivotar sobre el mismo eje: la artificiosidad de la operación y la inexistencia de sustancia económica o efectos diferentes del mero ahorro fiscal[26]. Sin embargo, el estándar de norma general antiabuso propuesto por la institución europea no se pronuncia sobre la punibilidad de estas conductas, dejando abierta la cuestión de si los Estados miembros pueden prever, en sus cláusulas antiabuso internas, la imposición de sanciones. En este sen-

---

[23] DELGADO PACHECO, A.: *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pp. 15 y 16; SOLER ROCH, M.ª T.: «Las normas antiabuso generales y especiales», *VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N.º 12/2011, p. 178.

[24] SSTS, Sala Tercera, de 9.2.2015.

[25] Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

[26] CALDERÓN CARRERO, J.M.: «La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de la acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 363, 2013, p. 28.

tido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha manifestado, en los asuntos *Emsland-Stärke* o *Halifax*, entre otros, que la constatación de la existencia de una práctica abusiva no debe conllevar, indefectiblemente, la imposición de una sanción, «para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad»[27]. Ahora bien, de este pronunciamiento judicial también cabe colegir, *contrario sensu*, que el Derecho de la Unión Europea no impide el castigo de los comportamientos abusivos, siempre que se respete plenamente el principio de tipicidad.

Tal como hemos apuntado, la reciente reforma parcial de la LGT modifica el artículo 15 e incluye un nuevo artículo 206 *bis* para permitir la imposición de sanciones en aquellos supuestos que presenten una igualdad sustancial con otros ya declarados por la Comisión consultiva como constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria[28]. En nuestra opinión, el tipo suscita algunas dudas en torno a su adecuación a los requerimientos del Derecho tributario sancionador, ya que se basa en una remisión a una especie de precedente administrativo que mal parece cohonestar con los principios de legalidad y tipicidad propios de la esfera sancionadora. De este modo, si la normativa foral pretende ir en esta misma dirección y acabar sancionando las conductas elusivas, se debería ser más riguroso en la configuración del tipo infractor y no asentarlo sobre un concepto jurídico indeterminado, como el de identidad sustancial con el criterio administrativo precedente, que, además de situarse en la frontera del principio de *lex certa*, podría incluso albergar una suerte de analogía *in malam partem* vedada en el ámbito sancionador.

En todo caso, cabe mencionar las dificultades que ha suscitado en la práctica la aplicación de esta norma general antiabuso, arrastrando las ya padecidas por la figura del fraude de ley tributaria. La necesidad procedimental de incoar un expediente especial y la tradicional imposibilidad de imponer sanciones en tales supuestos han provocado que la Administración recurriese a otros mecanismos antielusivos, como la calificación o, sobre todo, la simulación. Cierto es que, en determinadas ocasiones, los órganos judiciales han corregido esa tendencia administrativa de huída de la figura del fraude de ley tributaria, pero otras veces se ha llegado a permitir esa asimilación entre las distintas categorías y, por tanto, el empleo indistinto de las mismas[29]. Tal vez la reforma del artículo 15 y la incorporación del nuevo artículo 206 *bis* de la LGT puedan servir para fomentar la aplicación de esta cláusula general antiabuso y evitar el recurso

---

[27] Sentencias del TJUE de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, y de 21 de febrero de 2006, *Halifax*, C-255/02, respectivamente.

[28] Sobre esta nueva previsión legal, *vid*. ESCRIBANO, F.: «Sobre el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 166, 2015, pp. 15 y ss.; MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2014, pp. 14 y 15; PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 165, 2015, pp. 27 y ss.; SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *Fiscal Impuestos*, CEF, 2015, pp. 14 y ss.

[29] *Vid.*, a título de ejemplo, las SSTS, Sala Tercera, de 27.5.2008, 15.7.2008 y 1.10.2009.

ISBN: 978-84-7777-502-7

a otros resortes jurídicos, como la simulación, que sí admiten la imposición de sanciones. Pero la técnica jurídica empleada para ello apunta una carencia de rigor que, en todo caso, debería evitar el legislador foral en una hipotética modificación de la cláusula antielusión al objeto de sancionar tales conductas.

## B. La influencia del plan de acción BEPS de la OCDE

La incidencia del plan de acción BEPS de la OCDE sobre la normativa interna puede ya apreciarse en la incorporación, al ordenamiento tributario estatal, de determinadas normas antiabuso especiales, entre las que cabría destacar la limitación de la deducibilidad de gastos financieros en operaciones de endeudamiento *intragrupo* o las cláusulas anti-híbridos. Asimismo, se constatan otras repercusiones en la legislación doméstica de la iniciativa de la OCDE contra la planificación fiscal agresiva, como la adopción del informe país por país para grupos de sociedades o el nuevo régimen del *patent box*. De hecho, la propia exposición de motivos de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades[30] incide en que la reforma se dirige, entre otros extremos, a favorecer una efectiva lucha contra el fraude fiscal, a nivel tanto interno como internacional, en la orientación apuntada por el plan de acción BEPS de la OCDE.

### 1) Límites a la deducibilidad de gastos financieros

En la normativa interna estatal, el tratamiento fiscal de los gastos financieros fue objeto de una profunda reforma a través del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, encontrándose recogido, actualmente, en los artículos 15.h) y 16 de la nueva LIS[31]. Así, se ha eliminado la anterior figura de la subcapitalización, contemplándose ahora dos clases de limitaciones a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros de las sociedades, en la línea marcada por la acción 4 del plan BEPS de la OCDE: una para ciertas operaciones de endeudamiento *intragrupo*, la cual constituye una auténtica norma antiabuso especial, y otra genérica cuya naturaleza parece más próxima a una regla de imputación temporal.

En efecto, por una parte el artículo 15.h) de la LIS establece la no deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo destinadas, bien a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidad, bien a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite la existencia de motivos económicos válidos. Nos encontramos, pues, ante una norma antiabuso que busca evitar la erosión de bases imponibles producida por operaciones de endeudamiento entre entidades de un mismo grupo de sociedades que no responden a una verdadera reestructuración o reorganización del mismo, teniendo como

[30] Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

[31] SERRANO ANTÓN, F.: «La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 391, 2015, p. 100.

única finalidad la minoración de la tributación mediante la deducción de los gastos financieros generados por dicho endeudamiento artificioso.

Por otra parte, el artículo 16 LIS contempla que, con carácter general, los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, sin que opere dicho límite si los gastos no superan el millón de euros. Además, en los supuestos en que resulte aplicable el límite del 30%, el exceso puede deducirse en los períodos impositivos siguientes, con idénticas limitaciones, por lo que en puridad se trata, no tanto de una cláusula antiabuso, como de una regla específica de imputación temporal. Recuérdese, en este sentido, que la acción 4 del plan BEPS recomendaba la adopción de una norma de ratio fijo que limitase la deducibilidad de los intereses a un porcentaje, entre el 10% y el 30%, de los beneficios de la sociedad, con la finalidad de asegurar que los gastos financieros deducibles se hallasen directamente relacionados con las rentas imponibles que se derivasen de sus actividades económicas.

En cambio, en los territorios forales del País Vasco, las regulaciones de sus respectivos Impuestos sobre Sociedades han mantenido la regla de la subcapitalización, si bien extendiéndola a todas las entidades vinculadas, sean o no residentes[32]. Así, los artículos 47 de las actuales Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades[33] establecen que, cuando el endeudamiento neto remunerado de una entidad con otras vinculadas exceda tres veces el patrimonio neto fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso no serán deducibles, aun cuando esta norma no resulta aplicable para endeudamientos netos que no excedan de 10 millones de euros. Se prevé, asimismo, la posibilidad de evitar la norma de subcapitalización cuando se pruebe que el endeudamiento con entidades vinculadas también se hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado con entidades no vinculadas.

Tanto la eliminación de la diferencia de trato anteriormente existente entre entidades vinculadas residentes y no residentes, como la admisión de ratios superiores de endeudamiento acordes al principio *at arm's lenght*, parece situar a la cláusula de subcapitalización prevista en las normativas forales al margen de las incompatibilidades con el Derecho de la Unión Europea y con los convenios para evitar la doble imposición que, con respecto a esta figura, habían sido puestas de manifiesto en otros casos por la jurisprudencia europea y nacional. Cuestión distinta es que la norma de subcapitalización no constituya la opción prioritaria de la OCDE para hacer frente a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios derivada de la deducción de intereses por préstamos *intragrupo*, por lo que tal vez debería considerarse la posibilidad de sustituir la regla de la subcapitalización por cláusulas de limitación de gastos financieros,

[32] LUCAS DURÁN, M.: «Subcapitalización e imposición societaria en el País Vasco», *Forum Fiscal*, n.º 201, septiembre 2014, pp. 32 y ss.

[33] Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava; Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Vizcaya; Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Guipúzcoa (en adelante, NNFIS).

ISBN: 978-84-7777-502-7

alineándose de este modo con el régimen estatal e, incluso, con el contemplado en la Comunidad Foral de Navarra[34]. Además, el régimen de subcapitalización foral resulta más favorable que el de limitación de la deducibilidad de gastos financieros previsto en la LIS, provocando una asimetría normativa susceptible de explotación e, incluso, una cierta competencia fiscal perniciosa en el seno del propio Estado español[35].

2) El informe país por país para los grupos de sociedades

El nuevo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades estatal[36] advierte la necesidad de tener en cuenta las conclusiones alcanzadas con respecto a la acción 13 del plan de acción BEPS de la OCDE, reforzándose las obligaciones de documentación e información de las entidades vinculadas e introduciéndose como novedad el sistema de información país por país.

Así, de conformidad con lo establecido en el artículo 13 del RIS, las entidades residentes que tengan la condición de dominantes de un grupo y que no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, deberán aportar la información país por país a que se refiere el artículo 14. Asimismo, deberán aportar esta información aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o a establecimientos permanentes de entidades no residentes, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias: a) Que hayan sido designadas por su entidad matriz no residente para elaborar dicha información. b) Que no exista una obligación de información país por país en términos análogos a la prevista en este apartado respecto de la referida entidad no residente en su país o territorio de residencia fiscal. c) Que no exista un acuerdo de intercambio automático de información, respecto de dicha información, con el país o territorio en el que resida fiscalmente la referida entidad no residente. d) Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio en el que reside fiscalmente la referida entidad no residente, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración tributaria española a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español.

Ahora bien, el artículo 14 del RIS matiza que la información país por país resultará exigible a todas estas entidades únicamente cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los

[34] Artículos 24.1.g) y 38 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Navarra.

[35] ALMUDÍ CID, J.M.: «La configuración y aplicación de las normas antiabuso de las Diputaciones forales en materia de fiscalidad directa a la luz del Derecho de la Unión Europea», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Coords.): *Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea*, IVAP, Euskadi, 2014, p. 329.

[36] Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS).

doce meses anteriores al inicio del período impositivo, sea al menos de 750 millones de euros.

El mismo artículo 14 del RIS recoge también el contenido de la información país por país, comprendiendo, respecto del período impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción: a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros. b) Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo. c) Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas. d) Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones. e) Importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión del período impositivo. f) Plantilla media. g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito. h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas. i) Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

En cuanto al plazo establecido para presentar la información país por país, el artículo 13 del RIS dispone que concluirá transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo, debiendo suministrarse dicha información en el modelo elaborado al efecto, que se aprobará por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

En definitiva, esta nueva obligación de información impuesta a los grandes grupos de sociedades, exigible a partir de 2016, se ajusta perfectamente al modelo de *country by country report* pergeñado por la OCDE, suponiendo una vuelta de tuerca más a la transparencia en materia de precios de transferencia y persiguiendo que la Administración tributaria pueda conocer la distribución mundial de las actividades, ingresos, beneficios e impuestos satisfechos por las multinacionales. Por el momento, la implantación del sistema de información país por país no se ha producido en las legislaciones de los territorios forales, aunque no es descartable que próximamente se incorporen algún tipo análogo de obligación de información.

### 3) El régimen del *patent box*

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2016[37] incluye una modificación en el Impuesto sobre Sociedades estatal, relativa a la forma de cálculo del incentivo fiscal consistente en la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles —esto es, del denominado *patent box*—, con efectos a partir del 1 de julio de 2016 y en línea con el enfoque del nexo diseñado en la acción 5 del plan de acción BEPS de la OCDE.

[37] Artículo 62 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Así, el nuevo artículo 23 de la LIS prevé que las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60% el resultado del siguiente coeficiente: en el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incrementados en un 30%, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella, sin que en ningún caso el numerador pueda superar el importe del denominador; en el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación y, en su caso, de la adquisición del activo. En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo. Además, se prevé que esta reducción también resulte aplicable en el caso de transmisión de dichos activos intangibles, cuando la transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

Ahora bien, la aplicación de la reducción se condiciona al cumplimiento de los siguientes requisitos: a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario. b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas. c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos. d) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

En cualquier caso, la reducción no será aplicable a las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados expresamente en el art. 23.1 de la LIS.

Pues bien, esta reforma del *patent box* se ajusta, tal como se reconoce en la propia exposición de motivos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2016, a lo previsto en la acción 5 del Plan de Acción BEPS, la cual preveía la aplicación de un incremento de hasta un 30% para los gastos cualificados de investigación y desarrollo, es decir, de aquellos directamente relacionados con la creación del intangible, incluso en los casos de subcontratación con otra entidad no vinculada. De este modo, se ha

adoptado el porcentaje máximo de incremento en la configuración del *patent box*, al objeto de beneficiar a aquellas entidades que desarrollen las actividades de investigación y desarrollo necesarias para la obtención de las rentas susceptibles de acogerse al incentivo fiscal. *Contrario sensu*, de lo que se trata es de minorar este último proporcionalmente a los gastos derivados de adquisiciones de intangibles o de la subcontratación a entidades vinculadas, sobre la base del *nexus approach* plasmado en la acción 5 del plan BEPS.

Por su parte, en los territorios forales del País Vasco, los artículos 37 de las respectivas NNFIS prevén diversas reducciones en la base imponible para las rentas derivadas de la propiedad intelectual o industrial.

De un lado, no se integrará en la base imponible el 30% de los ingresos correspondientes a la explotación mediante la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial de la entidad, siempre que tal cesión se realice con carácter temporal y no implique la enajenación de los elementos patrimoniales correspondientes, ascendiendo el porcentaje al 60% cuando la propiedad intelectual haya sido desarrollada por la propia entidad. Se excluyen del derecho a la reducción los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, ni de programas informáticos de exclusiva aplicación comercial. Adviértase que, en el territorio foral de Álava, tampoco darán derecho a reducción los ingresos derivados de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas.

Para la aplicación de esta reducción deberán cumplirse los siguientes requisitos: a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario. b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

De otro lado, también se prevé una reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en un importe equivalente al 5% del precio de adquisición o coste de producción de su propiedad intelectual o industrial, cuando se aplique en el desarrollo de una actividad económica y siempre que disponga de la plena propiedad de la misma, sin que pueda superar el 0,5% del volumen de ingresos de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplique. Además, salvo en el territorio foral de Álava, si la reducción no ha alcanzado dicho límite, se podrá reducir la diferencia en concepto de compensación por la utilización de las marcas registradas por la entidad que hayan sido generadas por la misma y que se apliquen en el desarrollo de su actividad económica.

ISBN: 978-84-7777-502-7

La configuración jurídica del *patent box* foral parece más favorable fiscalmente que la establecida en el ámbito estatal. Es cierto que también se prima la creación del intangible por la propia entidad, duplicándose en tales supuestos la reducción, pero no se penaliza fiscalmente tanto las rentas derivadas de la explotación de intangibles no generados por la entidad, como hace la normativa estatal. A mayor abundamiento, a diferencia de lo establecido en el artículo 100.3.d) de la LIS, los artículos 48 de las NNFIS no incluyen en el régimen de transparencia fiscal internacional las rentas procedentes de la propiedad industrial e intelectual, potenciándose así el carácter atractivo del tratamiento jurídico-tributario dispensado por la normativa foral a esta clase de rendimientos.

#### 4) Las cláusulas anti-híbridos

El tratamiento fiscal de los mecanismos híbridos constituye otra de las novedades en la normativa estatal del Impuesto sobre Sociedades, alineándose con lo previsto en la acción 2 del plan BEPS de la OCDE. Tal como expresamente se apunta en la exposición de motivos de la LIS, resulta esencial incrementar las medidas contra el fraude y la elusión fiscal, tanto a nivel interno como internacional, constituyendo el plan de acción BEPS de la OCDE una herramienta fundamental en este sentido. Concretamente, en materia de híbridos, la nueva LIS contempla determinadas cláusulas en aras de neutralizar las dobles deducciones o dobles exenciones provocadas por la utilización de estos mecanismos o estructuras.

Como es sabido, los instrumentos híbridos son aquellos que tienen una calificación diferente en los Estados del pagador y del perceptor de las rentas, de forma que, normalmente, en el primer Estado se considera como pasivo financiero, generando para el pagador intereses fiscalmente deducibles, y en el segundo Estado recibe la calificación de instrumento de capital, teniendo para el perceptor la calificación de dividendos fiscalmente exentos.

A título de ejemplo, cabría traer a colación los denominados «juros brasileños» —técnicamente, juros sobre el capital propio— que, a grandes rasgos, constituyen una forma de remuneración para los accionistas de determinadas sociedades brasileñas que, para el pagador, se califican como intereses y, por ende, resultan fiscalmente deducibles, mientras que para el perceptor se consideran dividendos que se beneficiarían de la exención por doble imposición. La posición del TEAC fue la de estimar que tales remuneraciones tenían, para la entidad española perceptora de las mismas, la consideración de intereses y no de dividendos, resultando por ello inaplicable la exención para evitar la doble imposición internacional del artículo 21 de la LIS[38]. No obstante, con posterioridad, la Audiencia Nacional ha rechazado la argumentación del TEAC, calificando los «juros brasileños» como dividendos al constituir una participación en los beneficios de las sociedades brasileñas y no un pago derivado de la exis-

[38] Resoluciones del TEAC, Vocalía 3ª, de 13.4.2011; Vocalía 2ª, de 26.4.2012.

tencia de un crédito[39]. Si bien, cabe advertir que el TEAC, apartándose del criterio expresado en dicho pronunciamiento judicial sobre la base de que éste se encuentra recurrido en casación ante el Tribunal Supremo, persiste en catalogarlos como intereses y no como dividendos[40].

Pues bien, la nueva LIS incorpora ciertas normas anti-híbridos al objeto de impedir supuestos de doble deducción o doble exención[41]. Por una parte, el artículo 15.j) de la LIS dispone la no deducibilidad de los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%[42]. Y, por otra parte, el artículo 21.1 de la LIS establece la inaplicación de la exención por doble imposición para aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Por el momento, no se han incorporado a las NNFIS previsiones análogas contra los instrumentos híbridos, por lo que habrá que esperar para comprobar si las normativas de los territorios forales se alinean en el futuro con la acción 2 del plan BEPS de la OCDE y, en caso afirmativo, qué medidas fiscales concretas acaban adoptándose.

## IV. BREVE REFLEXIÓN FINAL

Aun cuando las iniciativas supranacionales contra la planificación fiscal agresiva y la elusión fiscal internacional son recientes, puede observarse ya una cierta repercusión de las mismas en el ordenamiento tributario estatal, incorporándose al mismo una serie de medidas, concretamente en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, que, siguiendo la línea trazada en el plan de acción BEPS de la OCDE, pretenden reforzar la normativa antiabuso interna y evitar la pérdida de ingresos fiscales derivada de la implementación de determinadas prácticas fraudulentas. Asimismo, se ha modificado la cláusula general antiabuso prevista en el artículo 15 de la LGT y se ha recogido en su artículo 206 *bis* un nuevo tipo infractor para admitir, en ciertos supuestos, la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, extremo este no recogido en la Recomendación de la Comisión sobre planificación fiscal agresiva y que, tal como ha quedado configurado en la normativa interna estatal, parece situarse en la frontera de las exigencias del principio de *lex certa* que debe presidir la esfera sancionadora.

Ahora bien, esta incidencia todavía no se aprecia en los ordenamientos de los territorios forales del País Vasco, aunque es más que probable que algunas de estas medidas acaben incorporándose en breve a sus respectivas normativas tributarias, si se

[39] SAN de 27.2.2014.
[40] Resolución del TEAC, Vocalía 3ª, de 6.11.2014.
[41] SERRANO ANTÓN, F.: «La influencia…», *op. cit.*, pp. 97 y ss.
[42] GARCÍA NOVOA, C.: «*Base Erosion and Profit Shifting…*», *op. cit.*, p. 61.

ISBN: 978-84-7777-502-7

quiere contar con una batería de herramientas eficaces para hacer frente a un fenómeno, como el de la planificación fiscal agresiva, cada día más sofisticado.

Finalmente, cabría hacer referencia a la posibilidad de que las propuestas previas de tributación, contempladas en los artículos 87 y 88 de las NNFGT y no previstas en la LGT, pudieran caer en el ámbito objetivo de aplicación del intercambio automático de información sobre *tax rulings* con efectos transfronterizos que se pretende implementar en la Unión Europea a través de la reciente reforma de la Directiva sobre cooperación administrativa en materia tributaria.

Como es sabido, los respectivos artículos 87 de las NNFGT disponen que los obligados tributarios podrán someter al conocimiento de la Administración tributaria propuestas previas de determinación de la tributación correspondiente a determinadas operaciones de especial trascendencia o complejidad.

En este sentido, los correspondientes Decretos Forales por los que se aprueban las normas de procedimiento aplicables, entre otros extremos, a las propuestas previas de tributación[43], establecen un elenco de operaciones respecto de las cuales cabe presentar las mismas, incluyéndose operaciones de reestructuración empresarial, entendiendo por tales las definidas a efectos del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo del Impuesto sobre Sociedades, o similares, así como la configuración de grupos fiscales, operaciones de reorganización de patrimonios de personas físicas, operaciones en las que se encuentren implicadas otras Administraciones tributarias o que tengan una dimensión internacional, proyectos de inversión correspondientes a entidades o a personas físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales, operaciones que generen derecho a la aplicación de deducciones o bonificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, u operaciones o negocios jurídicos, en general.

De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 88 de las NNFGT, la aprobación por la Administración tributaria de una propuesta previa de tributación vinculará a ésta, cuyos órganos encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar el contenido de la misma, salvo que se acredite que las circunstancias expuestas en la propuesta no se ajustan a la realidad o se haya modificado la normativa aplicable.

Tal como se apuntó *supra*, la reforma de la Directiva sobre cooperación administrativa operada en diciembre de 2015 establece que los Estados miembros habrán de intercambiar, de modo automático, información relativa a los acuerdos tributarios previos transfronterizos y a los acuerdos previos sobre valoración de precios de transfe-

[43] Decreto Foral 80/2005, de 28 de diciembre, que aprueba las normas de procedimiento aplicables a las consultas tributarias escritas, a las propuestas previas de tributación y a la declaración de cláusula antielusión (Álava); Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión (Vizcaya); Decreto Foral 49/2006, de 5 de diciembre, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas y propuestas previas de tributación y se crea la comisión consultiva tributaria (Guipúzcoa).

rencia. Así, se pretende garantizar que, cuando un Estado miembro emita un *tax ruling* o *APA*, cualquier otro Estado miembro afectado pueda valorar la posible incidencia de éstos sobre sus ingresos fiscales.

La Directiva define el acuerdo previo transfronterizo como aquel que, siendo formulado por las autoridades fiscales de un Estado miembro o de sus subdivisiones territoriales, se refiera a la interpretación o a la aplicación de la normativa tributaria en relación con una transacción transfronteriza y con anterioridad a la misma o a la presentación de una declaración fiscal correspondiente al período en el que la transacción haya tenido lugar. La transacción transfronteriza podrá incluir, entre otros extremos, la realización de inversiones, el suministro de bienes, servicios o fondos o el uso de activos tangibles o intangibles y no ha de implicar necesariamente la intervención directa de la persona destinataria del acuerdo previo transfronterizo. Además, por transacción transfronteriza se entenderá aquella en las que no todas las partes sean residentes a efectos fiscales en el Estado miembro que formula el acuerdo previo transfronterizo, cualquiera de las partes en la transacción sea simultáneamente residente a efectos fiscales en más de un país, una de las partes en la transacción ejerza sus actividades en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente y la transacción constituya parte o la totalidad de las actividades del establecimiento permanente, o bien cuando la transacción tenga un efecto transfronterizo.

De este modo, parece que aquellas propuestas previas de tributación aprobadas por las Administraciones tributarias forales que resulten subsumibles en el concepto de acuerdo previo transfronterizo establecido por la Directiva, deberán ser objeto de un intercambio automático de información en los términos fijados en la misma, como, por ejemplo, aquellas operaciones, referidas por los propios Decretos Forales como susceptibles de constituir el objeto de una propuesta previa de tributación, que tengan una dimensión internacional en el sentido de la Directiva. Lo que, en definitiva, constituye una muestra más de la incidencia que la acción europea e internacional frente a la elusión tributaria y la planificación fiscal agresiva está teniendo, o tendrá, en las normativas tributarias domésticas, incluidas obviamente la de los territorios forales del País Vasco.

## BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J.M.: «La configuración y aplicación de las normas antiabuso de las Diputaciones forales en materia de fiscalidad directa a la luz del Derecho de la Unión Europea», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Coords.): *Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea*, IVAP, Euskadi, 2014, pp. 322-339.

BAYONA GIMÉNEZ, J.J. y SOLER ROCH, M.ª T.: «À propos de la recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive», *Revue de Droit Fiscal*, n.º 24, 13 juin 2013, pp. 15-19.

CALDERÓN CARRERO, J.M.: «La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de la acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 363, 2013, pp. 5-40.

ISBN: 978-84-7777-502-7

CALDERÓN, J.M. y PUYOL, A.: «El Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan «EU-BEPS» en el horizonte», *Nota Técnica EY Abogados*, marzo 2015 (disponible en http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015/$FILE/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015.pdf).

CARBAJO VASCO, D.: «El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, n.º 154, 2015, pp. 49-67.

DELGADO PACHECO, A.: *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004.

ESCRIBANO, F.: «Sobre el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 166, 2015, pp. 13-28.

GARCÍA NOVOA, C.: «*Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos», *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, mayo-junio 2015, pp. 45-78.

LUCAS DURÁN, M.: «Subcapitalización e imposición societaria en el País Vasco», *Forum Fiscal*, n.º 201, septiembre 2014, pp. 32-61.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»): ¿El final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal*, n.º 1-2, 2014, pp. 87-115.

MENÉNDEZ MORENO, A.: «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2014, pp. 13-16.

NOCETE CORREA, F.J.: «¿Es posible una planificación fiscal lícita y socialmente responsable en la UE? (Acerca del concepto europeo de planificación fiscal agresiva)», *Quincena Fiscal*, en prensa.

PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 165, 2015, pp. 17-30.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *Fiscal Impuestos*, CEF, 2015.

SERRANO ANTÓN, F.: «El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado», *Revista Derecho PUCP*, n.º 72, 2014, pp. 45-70.

SERRANO ANTÓN, F.: «La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 391, 2015, pp. 77-110.

SOLER ROCH, M.ª T.: «Las normas antiabuso generales y especiales», *VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N.º 12/2011, pp. 177-190.

ISBN: 978-84-7777-502-7



# Medidas antielusión en la fiscalidad internacional[1]

Aitor Orena Domínguez

**Sumario:** I. Libre circulación de capitales. II. Planificación fiscal internacional. III. Medidas antielusión. III.1. Medidas antielusión domésticas. A) Subcapitalización. B) Transparencia fiscal internacional. C) Cambios de residencia. D) Paraísos fiscales. a) Concepto. b) Características de los paraísos fiscales. c) Medidas antiparaíso. E) Intercambio de información internacional. IV. BEPS. V. Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. VI. Seguridad jurídica en la planificación fiscal internacional: *tax rulings*. VI.1. Acción 5 – Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (BEPS). VI.2. *Tax rulings* y Ayudas de Estado. Bibliografía.

## I. LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES

La libre circulación de capitales, cuyo fundamento jurídico se encuentra en los artículos 63 a 66 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), complementados por los artículos 75 y 215 del TFUE en lo que respecta a las sanciones, «*no es solo la más reciente de las libertades consagradas en el Tratado, sino que, gracias a la peculiaridad de incluir a los terceros países, es también la más amplia. En un principio, los Tratados no prescribían una plena liberalización de la circulación de capitales; los Estados miembros solo tenían que eliminar las restricciones en la medida en que ello fuese necesario para el funcionamiento del mercado común. No obstante, como las circunstancias económicas y políticas en Europa y el mundo cambiaron, el Consejo Europeo confirmó la progresiva materialización de la Unión Económica y Monetaria (UEM) en 1988. Ello incluía una mayor coordinación de las políticas económicas y monetarias nacionales. Por consiguiente, la primera fase de la UEM introdujo una plena libertad para la cir-*

[1] Este trabajo se enmarca en los Proyectos de Investigación titulados «Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario», IT604-13, del Gobierno Vasco; «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco», Código DER-2012-39342-CO-02, del Ministerio de Economía y Competitividad; y en la Unidad de Formación de Investigación (UFI), código de registro UFI11/05, de la Universidad del País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-502-7

*culación de capitales, establecida inicialmente a través de una directiva del Consejo y consagrada con posterioridad en el Tratado de Maastricht. Desde entonces, el Tratado prevé la prohibición de todas las restricciones a los movimientos de capitales y sobre los pagos, tanto entre Estados miembros como entre Estados miembros y terceros países. El principio fue directamente aplicable, es decir, no requirió la adopción de más normativas ni a escala de la UE ni a escala de los Estados miembros*»[2].

«*El objetivo consiste en suprimir todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros, así como entre Estados miembros y terceros países. No obstante, por lo que respecta a este último punto, los Estados miembros tienen asimismo: 1) la posibilidad de adoptar medidas de salvaguardia en circunstancias excepcionales; 2) la facultad de aplicar restricciones existentes antes de una fecha determinada a terceros países y ciertas categorías de movimientos de capitales; y 3) una base para la introducción de tales restricciones, aunque únicamente en circunstancias muy específicas. La supresión de las restricciones debía contribuir a la creación del mercado interior, complementando las demás libertades (en especial, por lo que respecta a la libre circulación de personas, mercancías y servicios). También debía impulsar el progreso económico al permitir una inversión eficiente del capital y al promover el uso del euro como moneda internacional, contribuyendo así al papel de la UE como actor global. Resultaba asimismo indispensable para el desarrollo de la Unión Económica y Monetaria (UEM) y la introducción del euro*»[3].

En este contexto de libre circulación de capitales, nos encontramos en el seno de una organización política constituida por un conjunto de Estados y territorios independientes, cada uno de los cuales posee su propia competencia fiscal, de modo que elaboran y aprueban las normas fiscales con absoluta autonomía. Así, nos podemos encontrar con distintos sistemas tributarios existentes que podrían agruparse en cuatro grupos:

«
- *Sistemas tributarios que gravan los beneficios de las empresas y las rentas del capital en general de manera normal, en el sentido de que soportan una tributación semejante a las restantes rentas, señaladamente las del trabajo.*
- *Sistemas tributarios que gravan los beneficios y las rentas del capital de manera sensiblemente inferior al resto de las rentas. Son las llamadas zonas de baja tributación.*
- *Sistemas tributarios propios de los denominados paraísos fiscales.*
- *Sistemas tributarios que, gravando los beneficios de las empresas y las rentas del capital en general de manera normal, contienen determinados regímenes específicos que permiten una tributación extremadamente reducida o nula para las referidas rentas bajo determinadas condiciones. Son los denominados 'nichos fiscales'*[4]».

[2] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_3.1.6.html
[3] http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_3.1.6.html
[4] SANZ GADEA, E.: «Medidas antielusión fiscal», *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. 8/09, p. 13.

Este panorama provoca que las empresas, y en especial las multinacionales, opten por implantarse o establecer entidades filiales en aquellos países donde la fiscalidad en su conjunto les resulte beneficiosa. Y he aquí el origen de lo que se denomina como planificación fiscal internacional y, junto a ella, las medidas antielusión en la fiscalidad internacional.

## II. PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Cuando se utiliza la expresión «planificación fiscal», no resulta extraño que en más de una ocasión se asocie al fraude fiscal, a la ocultación de bienes o rentas. Lo mismo ocurre, normalmente con más énfasis si se quiere, cuando a la mencionada expresión se le suma el término «internacional». Parece, equivocadamente, que cuando se habla de planificación fiscal internacional, el objetivo no es otro que el de tributar menos pero utilizando artimañas fraudulentas. Sin embargo, no tiene por qué ser así. Tanto a nivel local (nos referimos al ámbito de un Estado) como a nivel internacional (por ejemplo, mediante el uso de los Convenios de Doble Imposición) nos vamos a encontrar con diferentes normativas cuya aplicación puede ser o no conforme a Derecho. Todo dependerá del uso que del mismo quiera hacer el obligado tributario.

Dicho esto, puede entenderse la planificación fiscal internacional como la consideración de factores fiscales en la toma de decisiones de inversión por una empresa transnacional. Concretamente se decidirá sobre la ubicación de los diferentes factores de producción atendiendo, entre otros criterios, a razones fiscales derivadas de las ventajas fiscales que ofrecen diferentes ordenamientos. A los efectos de esta planificación, los factores de producción se dividirían en cinco grandes categorías:

a) Actividades productivas, terreno en el que los factores fiscales tendrían un menor peso relativo, si bien mayor en los últimos tiempos precisamente por la utilización intensa de la tributación de los beneficios de las empresas como instrumento de atracción de inversiones extranjeras, junto a determinadas ventajas fiscales para los directivos y trabajadores expatriados.
b) Centros financieros, donde el régimen de estos centros se une a la utilización de instrumentos híbridos dada la diferente calificación que ciertas rentas merecen en distintas jurisdicciones, principalmente como dividendos o intereses.
c) Centros de servicios intragrupo, donde ciertas jurisdicciones, tal sería hoy el caso de Suiza, promueven con regímenes fiscales ventajosos la ubicación en su territorio de centros corporativos, de servicios administrativos, contables, legales... dentro de los grupos multinacionales o transnacionales.
d) Centros de gestión de intangibles, bien intangibles industriales, vinculados a actividades, también incentivadas, de I+D+i, bien intangibles comerciales de importancia creciente en el comercio internacional.

ISBN: 978-84-7777-502-7

e) Finalmente, la estructura corporativa del grupo, basada en los diferentes regímenes específicos para sociedades *holding*, incluyendo el español de las llamadas entidades de tenencia de valores extranjeros[5].

Ahora bien, no solo son las empresas las que llevan a cabo planificaciones fiscales internacionales, son los Estados los principales agentes de las planificaciones fiscales. Así, del mismo modo que las empresas se instalan o constituyen establecimientos permanentes en uno u otro país, los Estados, al amparo de sus potestades normativas, legislan de la manera más favorable a sus intereses, intentando ser polos de atracción de capitales, de inversiones, para de ese modo garantizar y aumentar su recaudación fiscal. Esto supone una auténtica guerra de atracción de capitales entre los Estados[6], guerra que se soluciona mediante los Convenios de Doble Imposición, o acaban tomando parte entidades supraestatales.

Así lo expresa DELGADO PACHECO: «*Por lo que se refiere a la primera de estas ideas, la planificación fiscal internacional no sería sino el aprovechamiento que hacen los grupos multinacionales o transnacionales de las diferencias entre los distintos ordenamientos fiscales nacionales o entre los diferentes ordenamientos vigentes en cada país o territorio con mayor o menor soberanía fiscal. En suma, esta planificación no es sino el resultado del arbitraje que permiten esas diferencias entre los ordenamientos de los distintos países o territorios. Es obvio que esta planificación no existiría si todos los ordenamientos tributarios fuesen idénticos o estuviesen armonizados. Como obvio resulta que esas diferencias entre los ordenamientos nacionales no son casuales sino que los Estados, todos los Estados aunque algunos en mucha mayor medida, provocan esas diferencias precisamente para situarse en la línea de estas planificaciones fiscales, atraer inversiones extranjeras y obtener determinados efectos económicos que son, en este punto, el objetivo de su política fiscal. Sin esta actuación consciente de los Estados, tampoco existiría la planificación fiscal internacional*»[7].

## III. MEDIDAS ANTIELUSIÓN

Ahora bien, la contrapartida de la planificación fiscal internacional, así como de las políticas fiscales llevadas a cabo por los Estados, se traduce en normas antielusión, por medio de las cuales los Estados incluyen en sus ordenamientos tributarios, domésticos o convenidos, normas antielusión para evitar que esa planificación traspase los lí-

[5] DELGADO PACHECO, A.: «Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional», en *ICE. Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, n.º 825, septiembre-octubre 2005, pp. 98 y 99.

[6] Los propios Estados fomentan la utilización de estructuras de planificación fiscal internacional. Así, países que tradicionalmente se han caracterizado por su elevada presión fiscal, han ido aprobando regímenes fiscales, cada vez más ventajosos, dirigidos a atraer inversiones o capitales (ALMUDÍ CID, J.M.: «El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional», en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad internacional*, Ediciones CEF, 2010, 4.ª edición, p. 1038).

[7] DELGADO PACHECO, A.: «Las medidas antielusión …», *op. cit.*, p. 98.

mites de lo que ese mismo Estado considera justo o legalmente correcto. Las normas antielusión domésticas son aquellas que establece unilateralmente cada Estado, y que son incorporadas a su Derecho interno, mientras que las convenidas son aquellas normas que se incorporan a los CDI con la finalidad de evitar abusar del Convenio [8].

El denominador común de todas estas medidas (subcapitalización, precios de transferencia, medidas antiparaíso, transparencia fiscal) es que se sometan a gravamen rentas que quedarían excluidas de tributación, en un determinado territorio, en el caso de que se aplicasen las reglas generales de tributación vigentes tanto en el ámbito nacional como internacional[9].

### III.1. Medidas antielusión domésticas

A continuación se van a mencionar algunas de las medidas antielusión que los Estados suelen incorporar en su normativa interna.

#### A) Subcapitalización[10]

Nos encontramos ante una situación de subcapitalización cuando el capital de una sociedad es inferior al que se considera adecuado. Esta inadecuación puede deberse a dos motivos:

- La sociedad carece de los recursos financieros necesarios para su funcionamiento (subcapitalización o infracapitalización material).
- Aunque la sociedad posee dichos recursos, éstos no consisten en fondos propios, es decir, en aportaciones de los socios, sino que posee los mismos en forma de préstamo, de financiación ajena (subcapitalización formal o nominal).

En lo que a nosotros nos incumbe, nos interesa la subcapitalización formal o nominal, en cuanto que la financiación de una sociedad por la vía del préstamo, en lugar del capital propio, puede dar lugar a la obtención de ventajas fiscales, que, aunque no se deban a motivos estrictamente fiscales, los ordenamientos tributarios consideran inaceptables, en cuanto que se traducen en una merma de la recaudación fiscal. Esas ventajas derivan de la diferencia que existe entre los dividendos y los intereses. Así:

- En el Impuesto sobre Sociedades, a diferencia de los intereses que sí son deducibles de la base imponible, los dividendos no lo son.

  Este aspecto no es importante en el ámbito interno, en cuanto que los intereses deducidos por una sociedad se incluirán en la base imponible de otra sociedad. Sin embargo, es relevante en el ámbito internacional, ya que el país de residencia del prestamista no solo no recibirá los intereses, sino que verá que la base imponible de la sociedad prestataria disminuye.

---

[8] DELGADO PACHECO, A.: «Las medidas antielusión …», *op. cit.*, pp. 98 a 100.

[9] ALMUDÍ CID, J.M.: «El régimen antielusivo…», *op. cit.*, p. 1039.

[10] Véase al respecto PALAO TABOADA, C.: «La subcapitalización», en *Fiscalidad internacional*, Ediciones CEF, 2010, 4.ª edición, pp. 999 a 1037.

ISBN: 978-84-7777-502-7

— En la imposición indirecta, las aportaciones societarias están gravadas al 1% en el Impuesto sobre Operaciones Societarias, mientras que no lo está la concesión de préstamos.

La subcapitalización está relacionada estrechamente con la existencia de vínculos entre las sociedades prestamista y prestataria, de ahí que el art. 47[11] de la *Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa* (en adelante NFIS), establezca como uno de los requisitos la vinculación entre las entidades. De ahí que la concesión de un préstamo cuantioso únicamente tiene sentido económico, a falta de otras garantías, si el prestamista dispone de medios de vigilar la gestión del prestatario. Por ejemplo, porque ostenta un control sobre el prestamista en calidad de socio (relación matriz-filial), o porque ambos pertenecen a un mismo grupo societario o están bajo el control del mismo grupo de accionistas.

La reacción de los ordenamientos tributarios consiste en que se prescinde de la naturaleza del préstamo que los sujetos han atribuido a la operación, considerándose que en su lugar ha existido una aportación de capital. De modo que se trata como dividendo la retribución calificada previamente por los interesados como interés.

---

[11] «*Artículo 47. Subcapitalización.*

*1. Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 al importe de su patrimonio neto a efectos fiscales, los intereses devengados que correspondan al exceso no serán deducibles para la determinación de su base imponible y tendrán la consideración de dividendos a todos los efectos tributarios.*

*2. Para la aplicación de lo establecido en el apartado anterior, tanto el endeudamiento neto remunerado como el patrimonio neto a efectos fiscales se reducirán a su estado medio a lo largo del período impositivo.*

*A efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se entenderá por patrimonio neto a efectos fiscales el importe del patrimonio neto resultante del balance correspondiente al último día del período impositivo que se corresponda con los fondos propios del contribuyente según determina el modelo de balance establecido en la Tercera Parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por medio de Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, excluyendo del mismo el resultado del ejercicio.*

*3. No será de aplicación lo dispuesto en este artículo cuando el endeudamiento neto remunerado del contribuyente con personas o entidades vinculadas a que se refiere el apartado 1 no exceda de 10.000.000 euros en ningún momento del período impositivo.*

*4. Los contribuyentes podrán someter a la Administración tributaria una propuesta para la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1, que se fundamentará en el endeudamiento que el contribuyente hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.*

*Las propuestas a que se refiere el párrafo anterior estarán sometidas a las normas de procedimiento reguladas en los apartados 3 a 5 del artículo 45 de esta Norma Foral.*

*Asimismo, en cualquier procedimiento de aplicación de los tributos, los contribuyentes podrán evitar la aplicación de lo dispuesto en este artículo, siempre que prueben que el endeudamiento que mantengan con personas o entidades vinculadas lo hubiesen podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas.*

*Lo previsto en este apartado no será de aplicación a las operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales*».

El problema radica en determinar cuándo existe subcapitalización, para lo cual es posible afrontarlo desde dos puntos de vista:

1. Examinar cada caso concreto para determinar si, en base a las circunstancias concurrentes, el préstamo encubre una aportación o si se hubiera concedido en ese supuesto por un prestamista independiente (por ejemplo, una entidad financiera). Este planteamiento es cercano a las figuras de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y a la simulación.
2. Dada la dificultad del método anterior, algunos ordenamientos han optado por seguir un método objetivo, según el cual se fija un límite a la relación entre el endeudamiento y los fondos propios de la sociedad (ratio de endeudamiento) dentro del cual el ordenamiento tributario aceptará la calificación de préstamo. Cuando se rebase dicha ratio, el exceso del endeudamiento será considerado como aportación y el interés correspondiente a este exceso será considerado como dividendo.

### B) Transparencia fiscal internacional[12]

El contexto de la globalización ha supuesto un incremento en el volumen y la complejidad de los negocios a nivel internacional, a la vez que nuevas vías para que los contribuyentes reduzcan su carga fiscal. Esta posibilidad de reducir la carga fiscal dependerá de la mayor o menor movilidad de las rentas que los contribuyentes obtengan. Así, por ejemplo, mientras que resulta difícil deslocalizar a efectos fiscales los rendimientos procedentes del trabajo, los rendimientos procedentes del capital son mucho más difíciles de controlar y, en consecuencia, de gravar para las distintas Administraciones tributarias. En un punto intermedio se encontrarían las rentas derivadas de actividades empresariales.

En esta situación, la interposición de una sociedad en el extranjero, que será la encargada de percibir los ingresos obtenidos en el extranjero, permite a los socios diferir la tributación en su país de residencia mientras que no se produzca un reparto efectivo de los beneficios sociales. A su vez, dicha sociedad residente en el extranjero también puede ser utilizada para erosionar la base imponible de la sociedad residente vinculada en territorio español, mediante, por ejemplo, la prestación de servicios de aquélla a ésta (erosión impositiva que tiene lugar a través de la prestación de servicios a entidades vinculadas residentes). Para reaccionar frente a ello —el diferimiento en la tributación de los socios en su Estado de residencia—, los Estados han introducido el régimen fiscal de transparencia fiscal internacional.

A través de la técnica de la transparencia fiscal internacional, se imputan las rentas obtenidas por la sociedad en el extranjero a los socios, desarticulando de este modo los beneficiosos efectos fiscales de los que disfrutaba el contribuyente por la utilización de sociedades en el extranjero. Es decir, según este mecanismo, se hace tributar

[12] ALMUDÍ CID, J.M.: «El régimen antielusivo …», *op. cit.*, pp. 1038 a 1119.

ISBN: 978-84-7777-502-7

al socio por la renta —no necesariamente toda— obtenida por una entidad de la que es socio.

Tres son las características que han de apreciarse para poder aplicar el régimen de la transparencia fiscal internacional[13]:

1. *Las personas o entidades residentes en territorio español han de tener un control sobre entidades no residentes en dicho territorio*

Los contribuyentes del IRPF o del IS han de poseer una participación igual o superior al 50% en la entidad extranjera que obtiene, ya que sólo cuando se posea una participación significativa en la entidad extranjera se podrá influir sobre la política de reparto de beneficios de la entidad no residente.

Esta participación puede ser a nivel individual o conjuntamente con personas o entidades vinculadas, y lo deberá ser en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente. Es decir, se trata de una serie de supuestos que implican una situación de control sobre la entidad no residente por parte del contribuyente o que permitan a éste obtener rendimientos procedentes de dicha entidad.

2. *La entidad extranjera ha de disfrutar de un régimen fiscal privilegiado*

Una de las características de nuestro sistema de transparencia fiscal internacional, a diferencia del previsto en otros Estados, es que toma en consideración el nivel de tributación de la entidad participada, de modo que este mecanismo resultará aplicable exclusivamente cuando las entidades participadas se benefician de un bajo nivel de tributación en el extranjero. La razón es sencilla, pues el riesgo de diferimiento o de erosión de la base imponible de los contribuyentes residentes en nuestro país se presenta con mayor intensidad.

Así, tanto la normativa de IRPF como la del IS establecen que el que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas a imputar, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75% del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del Impuesto.

3. *Las entidades no residentes en territorio español han de obtener una serie de rentas concretas*

Se trata de una serie de rendimientos fácilmente deslocalizables dada la situación de globalización y de libre circulación de capitales:

— Rentas derivadas de la titularidad de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo los rendimientos derivados de la utilización de bienes inmuebles afectos a una actividad económica, así como aquellos que,

[13] Art. 51 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa; art. 48 de la NFIS.

pese a no tener carácter empresarial, se deriven de la cesión de uso a entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, aunque no puedan considerarse afectos a dicha actividad.

— Rentas derivadas de la participación en fondos propios de otras entidades y de la cesión a terceros de capitales propios, salvo:

  a') Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.
  b') Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
  c') Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.
  d') Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido en la letra c).

— Rentas derivadas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto las directamente relacionadas con las actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades vinculadas residentes en territorio español, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

  Con la inclusión de esta clase de rendimientos se pretende evitar la erosión de la base imponible positiva de personas o entidades vinculadas residentes en territorio español a través de la prestación de servicios desde entidades controladas no residentes. Esto supone que el régimen de la transparencia fiscal internacional podrá solaparse con otras normas antiabuso que reaccionan ante estructuras similares, como, por ejemplo, la subcapitalización o el régimen de precios de transparencia, lo que supondrá tener que precisar cuál de ellas se aplica de forma preferente.

— Rentas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles o de valores representativos de la participación de fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Ahora bien, el régimen de imputación no procede y, en consecuencia, nos hallamos ante rentas no imputables, cuando las rentas obtenidas por la entidad no residente tienen un corte claramente empresarial. Se trata de aquellas rentas obtenidas por la entidad no residente, en cuanto procedan de entidades en las que participen, directa o indirectamente, en más del 5%, o del 3% si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado, cuando se cumplan los siguientes dos requisitos:

— Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.
— Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el 85%, del ejercicio de actividades económicas.

ISBN: 978-84-7777-502-7

C) Cambios de residencia

Nos encontramos ante lo que se ha venido a denominar «impuestos de salida» (*exit taxes*)[14]. La finalidad de esta medida prevista en el art. 41 de la NFIS es evitar que la deslocalización de sociedades impida a la Hacienda gravar las plusvalías generadas (plusvalías latentes) mientras el contribuyente tenía la condición de residente del territorio del que pretende deslocalizarse, y ello con independencia de que el cambio de domicilio fiscal tenga o no una finalidad fraudulenta.

Esta medida puede suponer que resulte gravada una renta ficticia para la sociedad, en aquellos supuestos en los que los activos modifiquen su valor a la baja con posterioridad al cambio de residencia. Además, una deficiente coordinación de la normativa de los dos Estados miembros podría dar lugar a supuestos de doble imposición de la plusvalía inicialmente latente, lo que aconseja una labor de armonización por parte del legislador de la Unión Europea[15].

D) Paraísos fiscales[16]

a) *Concepto*

Los paraísos fiscales constituyen uno de los pilares básicos sobre los que descansan las estructuras que persiguen la evasión fiscal internacional, evasión que no ha de confundirse con la planificación fiscal internacional, entendida esta última como la utilización de medios legítimos, tendentes a la consecución de una economía de opción[17]. Es decir, los paraísos fiscales tienen relación con la llamada elusión fiscal internacional, dentro de la cual cabe diferenciarse la legítima y la ilegítima, incluyéndose en la segunda conductas de uso indirecto o abusivo de instrumentos jurídicos con la finalidad de evitar la aplicación de un tributo[18].

Dicho esto, podría definirse un paraíso fiscal como un país que exime del pago de impuestos a los inversores extranjeros que mantienen cuentas bancarias o constituyen sociedades en su territorio. De modo que convivirían dos sistemas fiscales diferentes: por un lado, el correspondiente a los ciudadanos y empresas residentes del

---

[14] Véase al respecto el trabajo de BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M.: «Los impuestos de salida (I)», *Revista Quincena Fiscal,* n.º 13/2014, BIB 2014\2230; CALVO VÉRGEZ, J.: «El nuevo *«exit tax»* creado por la ley 26/2014 y su compatibilidad con las libertades comunitarias de circulación y de establecimiento», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 9/2015, BIB 2015\4750.

[15] ALMUDÍ CID, J.M.: «La configuración y aplicación de las normas antiabuso de las Diputaciones Forales en materia de fiscalidad directa a la luz del Derecho de la Unión Europea», en AA. VV*., Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea*, IVAP, p. 334.

[16] Véase al respecto, ORENA DOMÍNGUEZ, A.: «Medidas de lucha contra el fraude fiscal», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 3/2014, BIB 2014\432.

[17] OGEA RUIZ, R.: «La legislación española y los paraísos fiscales», *Fiscalidad internacional*, CEF, 2010, p. 1760.

[18] FERRE NAVARRETE, M.: «Los paraísos fiscales y las medidas antiparaíso», en *Manual de Fiscalidad Internacional,* Vol. II, IEF. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007, pp. 1655 y 1656; véase al respecto SHAXSON, N.: *Treasure Islands. Uncovering the damage of offshore banking and tax havens*, Palgrave Macmillan, 2011.

propio país, que están obligados al pago de sus impuestos como en cualquier otro lugar del mundo; y por otro lado, el correspondiente a los extranjeros, que en la mayoría de los casos gozan de una exención total, o al menos de una reducción considerable de los impuestos que deben pagar. Esto es así siempre y cuando no realicen negocios dentro del propio paraíso fiscal[19].

Como puede verse, los Estados que aplican este tipo de políticas tributarias lo hacen con la intención de atraer divisas extranjeras para fortalecer su economía. En su mayoría se trata de pequeños países que cuentan con pocos recursos naturales o industriales, y que difícilmente podrían subsistir de no ser por la boyante industria financiera que crece a la sombra de los capitales extranjeros.

Los paraísos fiscales han atraído, especialmente durante las últimas décadas, a un número creciente de inversores extranjeros. Generalmente se trata de ciudadanos y empresas que huyen de la voracidad recaudadora de sus países de residencia, en busca de condiciones tributarias más favorables[20].

El legislador español ha optado por el sistema de «lista cerrada», consistente en la publicación por parte de las autoridades tributarias de una relación de los territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales. Frente a este sistema, se encuentra el sistema de «listas blancas», que no dispone de listas y que contiene referencias concretas a criterios objetivos que caracterizan los paraísos[21].

La lista de paraísos fiscales española viene establecida en el Real Decreto 1080/91, de 5 de julio (RCL 1991, 1761), que enumera un total de 48 jurisdicciones offshore. Basada inicialmente en la lista gris de la OCDE[22], pero incorporando algunos territorios adicionales, la versión española ha sufrido también diversos cambios desde su publicación inicial. De hecho, diferentes países han sido retirados de la misma por haber implementado estándares de transparencia, si bien sigue siendo todavía mucho más extensa que la lista de la OCDE, la cual en la actualidad ha quedado reducida a su mínima expresión. Sin embargo, dentro del propio Real Decreto 1080/91, en su artículo dos se establece lo siguiente:

> *«Los países y territorios […] que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor»*.

Interpretamos que la entrada en vigor de un acuerdo, al igual que se aplica para cualquier otra ley, es a partir de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE).

---

19 http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html
20 http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html
21 FERRE NAVARRETE, M.: «Los paraísos fiscales…», *op. cit.*, p. 1672.
22 http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html

ISBN: 978-84-7777-502-7

Por tanto, de la lista podríamos eliminar aquellos países que ya tienen un acuerdo firmado y ratificado en vigor con España[23].

Por otro lado, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, introdujo novedades en la definición del sistema. Así, pese a mantener el sistema de lista cerrada, con la intención de dar mayor flexibilidad a la Administración Tributaria, introduce dos conceptos nuevos: la nula tributación y el efectivo intercambio de información:

> *«Disposición adicional primera. Definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria*
>
> *1. Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente.*
>
> *Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.*
>
> *Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento en que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.*
>
> *2. Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según corresponda.*
>
> *A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.*
>
> *Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo.*
>
> *3. Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios a los que resulte de aplicación:*

[23] http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html

*a. Un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición; o*

*b. Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, siempre que en dicho acuerdo se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es suficiente a los efectos de esta disposición.*

*No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.*

*4. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.*

*5. Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en esta disposición adicional».*

b) *Características de los paraísos fiscales*

Los principales rasgos de los paraísos fiscales son los siguientes[24]:

— Baja o nula fiscalidad directa. El principal atractivo de los paraísos fiscales lo constituye la inexistencia de sistemas de imposición directa o la sujeción a una carga tributaria reducida. Esta característica se manifiesta de distintas formas, como la ausencia de gravamen sobre la renta, incentivos fiscales especiales para empresas extranjeras que se establezcan en los mismos o el establecimiento de sistemas de tributación territorial que exoneran de gravamen a todas las rentas de fuente extranjera.

— Legislación mercantil y financiera flexible. Esta característica puede resultar incluso más relevante que la propia existencia de un régimen tributario beneficioso. A su vez, se caracterizan por la ausencia de controles administrativos, por lo que los datos personales de propietarios y accionistas de empresas no figuran en los registros públicos, bien se permite el empleo de representantes formales llamados nominees.

— Protección del secreto bancario y comercial. Esta ausencia de cooperación en materia de intercambio de información, esta opacidad informativa dificulta la fiscalidad de las rentas obtenidas por los residentes de otros Estados y, en conse-

[24] OGEA RUIZ, R.: «La legislación española…», *op. cit.*, pp. 1761 y 1762; http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html; FERRE NAVARRETE, M.: «Los paraísos fiscales…», *op. cit.*, pp. 1658 a 1660; VALLEJO CHAMORRO, J.M.: «La competencia fiscal», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. I, IEF. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007, pp. 220 a 222.

ISBN: 978-84-7777-502-7

cuencia, la persecución de las prácticas de lavado de dinero. Los datos de los titulares sólo se facilitan a las autoridades si existen evidencias de delitos graves como el terrorismo o el narcotráfico.

— Ausencia de controles de cambio. Los paraísos fiscales suelen establecer un doble sistema de control de cambios, según el cual los no residentes quedan eximidos de facilitar información acerca de sus inversiones, mientras que los residentes se encuentran sometidos a un sistema de control de cambios más riguroso. De este modo se logra el objetivo de atraer capitales extranjeros.
— Regímenes cercados especialmente beneficiosos aplicables exclusivamente a los no nacionales, con la intención de atraer capitales extranjeros.
— Escasa o nula red de Convenios de Doble Imposición (CDI). Ello facilita la opacidad, impidiendo el intercambio de información tributaria con otros Estados. Sin embargo, la ausencia de CDI impide disfrutar de los beneficios establecidos en los mismos.
— Características extrafiscales. Los paraísos fiscales más utilizados presentan además las siguientes características: 1. Estabilidad política, económica y social; 2. Adecuada red de comunicaciones y de infraestructuras turísticas; 3. Sector bancario y financiero desarrollado y 4. Excelente oferta de servicios legales, contables y de asesoría fiscal.

c) *Medidas antiparaíso*

Frente a los paraísos fiscales, o en general contra la competencia fiscal perjudicial, las legislaciones internas de cada Estado contienen normas antiparaíso[25], consistentes normalmente en un tratamiento fiscal poco favorable de las inversiones en paraísos fiscales. Así, a modo de ejemplo, son varias las cautelas que la NFIS contiene en diferentes cuestiones relacionadas con los paraísos fiscales:

— Art. 11. Contribuyentes.
— Art. 23. Depreciación de valores.
— Art. 31. Gastos deducibles.
— Art. 33. Eliminación de la doble imposición en dividendos y participación en beneficios.
— Art. 35. Rentas obtenidas por establecimientos permanentes.
— Art. 37. Reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial.
— Art. 43. Tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas: obligaciones de documentación.
— Art. 47. Subcapitalización.
— Art. 48. Inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.

[25] OGEA RUIZ, R.: «La legislación española…», *op. cit.*, pp. 1766 y ss.

— Art. 49. Operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales.
— Art. 60. Deducción para evitar la doble imposición.
— Art. 77. Sociedades y fondos de capital riesgo.
— Art. 81. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales.
— Art. 105. Régimen fiscal del canje de valores.
— Art. 106. Tributación de los socios en las operaciones de fusión, absorción y escisión total o parcial.

Sin embargo, al margen de que dichas medidas no han dado los resultados esperados, el problema radica en que las Administraciones estatales, en la mayoría de las ocasiones, desconocen la existencia de ese dinero en paraísos fiscales, y el titular no tiene ninguna intención de ponerlo en conocimiento de la Administración, por lo que dichas medidas no resultan de aplicación en la práctica.

Esta fuga de capitales, como es lógico, no es vista con buenos ojos por los responsables fiscales de los países que la sufren. Al fin y al cabo se escapa con ella una parte importante de su recaudación. Por ello han tratado de reaccionar con diferentes medidas que dificultan y tratan de hacer inatractiva la transferencia de activos a paraísos fiscales.

Pero el nuevo orden mundial surgido con la globalización de la economía hace muy difícil ejercer un control eficiente sobre el movimiento del dinero. Tratar de poner trabas a la libre circulación de capitales chocaría frontalmente con las pretensiones de liberalización del comercio mundial que defienden, además de la mayoría de empresas y gobiernos, instituciones tan importantes como el Banco Mundial y la OMC (Organización Mundial del Comercio).

Esto es debido a que en un paraíso fiscal es relativamente sencillo ocultar la titularidad de empresas o cuentas bancarias, por lo que muchos ciudadanos han optado simplemente por realizar sus operaciones en secreto.

De ahí que las principales acciones han ido dirigidas a ejercer presión sobre los gobiernos de los paraísos fiscales, para tratar de conseguir que recorten sus leyes de confidencialidad y secreto bancario.

Esto actualmente se está realizando a través de diversos organismos internacionales, normalmente enarbolando la bandera de la lucha contra el terrorismo, el narcotráfico y las redes de blanqueo de capitales.

Así, la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), el G-20 y el GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional) son los organismos más activos en este terreno. En cualquier caso, la solución al problema es muy compleja, ya que para muchos de estos países es su propia supervivencia como nación lo que está en juego, al no tener otras alternativas económicas viables[26].

[26] http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html

ISBN: 978-84-7777-502-7

E) Intercambio de información internacional

La necesidad de disponer de información abundante, fiable y actualizada tiene una doble finalidad:

- Verificar si los obligados tributarios cumplen o no con las obligaciones impuestas en las normas tributarias.
- Detectar presuntos incumplimientos de cara a adoptar actuaciones específicas por parte de los órganos de la Administración[27].

Ahora bien, a diferencia de lo que ocurría años atrás, en la actualidad las Administraciones Tributarias no pueden disponer por sí solas de toda la información necesaria, ya que muchas de las relaciones económicas tienen un componente internacional, de ahí que hayan adquirido una importancia muy relevante los procedimientos de asistencia mutua entre Administraciones de distintos países, más aún teniendo en cuenta que, a medida que las relaciones económicas se han internacionalizado, también lo ha hecho el fraude fiscal, sobre todo por las dificultades de obtención de información y las facilidades que algunas jurisdicciones ofrecen para ocultar la verdadera y última titularidad de bienes y rendimientos situados u obtenidos en las mismas[28].

En este contexto, ya hemos señalado con anterioridad que, en virtud de lo dispuesto en el art. Dos del Real Decreto 1080/91, dejan de ser paraíso fiscal los países que firmen con España o un acuerdo de intercambio de información o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información.

> *«Los países y territorios […] que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor»*.

Respecto de los Convenios para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, fue el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE el que constituyó el primer modelo que contemplaba e incorporaba de forma sistemática el intercambio de información, al incluir en su articulado una cláusula referida a esta modalidad de cooperación. Aunque en su concepción inicial tenía como objetivo inmediato el resolver con los mismos criterios las situaciones o supuestos idénticos de doble imposición que podían presentarse, con el paso del tiempo esa finalidad fue ampliada, en la medida en que los Estados precisaban de la asistencia mutua, no solo para resolver supuestos de doble imposición, sino para poder aplicar su legisla-

---

[27] BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D.: «Intercambio de información internacional», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. II, IEF. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007, pp. 1209 y 1210

[28] BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D.: «Intercambio de información…», *op. cit.*, pp. 1210 y 1211.

ción interna sobre operaciones que, siendo parte del ámbito de su propia soberanía, tenían un componente internacional que impedían acceder a la información sobre las mismas en uso de sus propias competencias[29].

Sin embargo, pese a la significativa evolución que han experimentado los mecanismos de intercambio de información en la última década, actualmente su estado de desarrollo e implementación todavía no es acorde a las necesidades reales que poseen las Administraciones tributarias de los distintos países de cara a cumplir con sus funciones de supervisión fiscal y lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional. Las Administraciones todavía no son tan globales como los contribuyentes, ni utilizan plenamente las posibilidades que ofrecen los mecanismos de intercambio de información, bien por la ausencia de una cultura administrativa de cooperación fiscal internacional, bien por las propias limitaciones estructurales (jurídicas y fácticas) de estos mecanismos, bien por la diferente posición de los países en torno al intercambio de información[30].

Pese a que hemos enfocado los acuerdos de intercambio de información como un elemento de lucha contra el fraude fiscal internacional, no debe olvidarse que pueden tener otra doble función:

Por un lado, como instrumento al servicio de los obligados tributarios, en cuanto que si los Estados hacen uso de estos mecanismos de intercambio de información, podrán disponer de información que, sin beneficiarle, no llegue sin embargo a perjudicarle. Así, en ocasiones el país de residencia no permite la aplicación de determinados regímenes o beneficios, argumentado que no posee la información del país donde se ha realizado, por ejemplo, una inversión.

Reforzamiento de la soberanía fiscal de los Estados y de pervivencia de los impuestos sobre la renta. Así, los acuerdos de intercambio de información en materia tributaria conseguirán los siguientes efectos:

Pueden afectar a los tipos impositivos. Los Estados podrán mantener sus niveles de tributación sobre la renta al existir un menor atractivo a deslocalizar la renta hacia un país con intercambio de información.

Los Estados que concluyan acuerdos de intercambios de información evitarán las «contramedidas» que se proyectan sobre los países con una posición y comportamientos no cooperativos con las buenas prácticas fiscales a nivel internacional.

A los Estados que concluyan acuerdos de intercambios de información podrán ofrecerse determinadas ventajas o compensaciones, por ejemplo, mediante la aplicación de programas de ayuda financiera o determinadas medidas fiscales, como, por ejemplo, la exención de las rentas obtenidas por una filial situada en un país con acuerdo de intercambio de información o con un CDI con cláusula de intercambio de información[31].

---

[29] BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D.: «Intercambio de información…», *op. cit.*, pp. 1230 a 1240.

[30] CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE», en *Fiscalidad internacional*, CEF, 2010, p. 1208.

[31] CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El procedimiento de intercambio…», *op. cit.*, pp. 1238 a 1247.

ISBN: 978-84-7777-502-7

## IV. BEPS

Se analiza a continuación el «Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa. Informes Finales 2015».

### IV.1. Introducción

Actualmente la fiscalidad internacional constituye una de las mayores preocupaciones de los Estados. Las normas actuales han dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de bases y el traslado de beneficios (en adelante BEPS, que proviene de *base erosion and profit shifting*), haciendo necesarias actuaciones por parte de los políticos para recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor. En septiembre de 2013, los líderes del G20 avalaron el ambicioso y extenso Plan de acción BEPS. Este paquete de 13 informes, publicados apenas dos años después, incorpora estándares internacionales nuevos o reforzados, así como medidas concretas para ayudar a los países a hacer frente al fenómeno BEPS, representa el resultado de un esfuerzo enorme y sin parangón por parte de los países de la OCDE y del G20, que han trabajado juntos en pie de igualdad junto a un número creciente de países en vías de desarrollo.

El objetivo de la adopción del paquete BEPS es que los países miembros de la OCDE y del G20, así como los países en vías de desarrollo que han participado en su desarrollo, sienten las bases de un sistema moderno de fiscalidad internacional conforme al cual los beneficios sean gravados allá donde tiene lugar la actividad económica y la creación de valor.

Según los datos que se barajan, la pérdida recaudatoria en el Impuesto sobre Sociedades estaría entre un 4 y un 10% de la recaudación global por este impuesto, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares anuales. Estas pérdidas tienen su origen en diversas causas:

- las estrategias de planificación fiscal agresiva seguidas por algunas empresas multinacionales
- la interacción entre las normas fiscales internas
- la falta de transparencia y coordinación entre administraciones tributarias
- los efectos de la competencia fiscal
- los limitados recursos disponibles en los países para la aplicación de las normas
- las prácticas tributarias perniciosas

Es decir, BEPS no viene provocado por una única norma fiscal aislada, sino que es el resultado de la interacción de diferentes problemas. Legislaciones internas no coordinadas con otras más allá de las fronteras nacionales, estándares fiscales internacionales que no siempre han sabido adaptarse a los cambios del entorno empresarial global y la ausencia generalizada de información tanto a nivel político como a nivel de las

administraciones tributarias, son los factores que, combinados, generan oportunidades que permiten a los contribuyentes emprender estrategias BEPS.

Todo ello provoca que, por ejemplo, las filiales de las empresas multinacionales que residen en países de baja tributación declaran un margen de beneficios (en relación a sus activos) que duplica el promedio de su grupo. De ahí que, teniendo en cuenta que el impacto de BEPS sobre la recaudación total se estima superior en países en vías de desarrollo que en países desarrollados dada su mayor dependencia de la recaudación por dicho impuesto, en un contexto de una economía global, los gobiernos deben cooperar y abstenerse de implementar prácticas tributarias perniciosas, para así hacer frente de manera efectiva a la elusión fiscal y poder ofrecer un entorno más seguro que busca mantener las mejores prácticas y estándares acordados internacionalmente para atraer y mantener inversiones.

Este paquete BEPS[32], que incluye y consolida los primeros siete informes que fueron presentados y bienvenidos por los líderes del G20 en su reunión de Brisbane en 2014, se ha desarrollado y pactado en apenas dos años, y ello principalmente por la necesidad urgente de restablecer la confianza de los ciudadanos en la justicia de sus sistemas tributarios, así como de establecer unas reglas de juego uniformes para los negocios y ofrecer a los gobiernos nuevas herramientas para asegurar la eficacia de sus políticas fiscales nacionales.

Para hacer frente a los problemas BEPS, los gobiernos han acordado un amplio paquete de medidas que exigen una implementación coordinada, mediante legislación interna y tratados internacionales, de medidas que se verán reforzadas por un seguimiento selectivo y una transparencia reforzada. El objetivo es atajar las estructuras BEPS atacando sus causas de fondo y no meramente sus síntomas. Este paquete BEPS constituye un logro, no sólo para hacer frente a BEPS, sino también para garantizar la sostenibilidad del actual marco jurídico internacional para el gravamen de actividades transfronterizas y la eliminación de la doble imposición, para cuyo objetivo el G20 y la OCDE han acordado implantar una serie de medidas y controlar éstas a través de un mecanismo de seguimiento selectivo e inclusivo.

Dicho esto, el enorme interés mostrado por los países en vías de desarrollo a través de su participación en el proyecto BEPS debería ser mantenido con el establecimiento

[32] El nivel de interés y participación en el trabajo no tiene precedentes, con más de 60 países involucrados de manera directa en los grupos técnicos y otros muchos contribuyendo al resultado final a través de su participación en foros regionales. Organizaciones fiscales regionales, como el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF, por sus siglas en inglés), el Centro de Encuentros y Estudios de Dirigentes de Administraciones Fiscales (CREDAF, por sus siglas en francés) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) se unieron a organizaciones internacionales, como el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial o Naciones Unidas (ONU), para participar en los trabajos. Otras partes interesadas, en particular las empresas y la sociedad civil, han hecho una contribución de gran valor en forma de 12.000 páginas de comentarios sobre los 23 borradores para debate publicados y discutidos en 11 reuniones de consulta pública, al mismo tiempo que los webcasts organizados por la OCDE sobre BEPS registraban más de 40.000 visitas.

ISBN: 978-84-7777-502-7

de un marco todavía más inclusivo, donde seguirán teniendo cabida otros organismos internacionales y organizaciones fiscales regionales. Inspirándose en la exitosa experiencia del Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, los países de la OCDE y del G20 trabajarán juntos durante 2016 para diseñar y proponer un marco más inclusivo que respalde y supervise la implementación del paquete BEPS, permitiendo la participación de los países en igualdad de condiciones. En este sentido, se estudiará la forma en que los países que no pertenezcan a la OCDE ni al G20 puedan formalizar su compromiso de adoptar y aplicar los estándares acordados.

En cuanto a los próximos pasos, los países miembros de la OCDE y del G20 extenderán su cooperación con BEPS hasta 2020 para así completar el trabajo pendiente y garantizar una supervisión selectiva y eficaz de las medidas acordadas. A mediados de 2016 definirán un marco para efectuar dicha supervisión con vistas a mejorar la integración de otros países interesados.

## IV.2. Son quince las acciones que se recogen en el paquete BEPS

*Acción 1 — Abordar los retos de la economía digital para la imposición*
Las medidas tienen como objetivo garantizar la igualdad de condiciones entre proveedores internos y extranjeros, y facilitar una recaudación eficiente del IVA devengado en dichas transacciones.

*Acción 2 — Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*
Se pretende prevenir la doble no imposición mediante la eliminación de los beneficios fiscales derivados de las distintas normativas nacionales y, por otro lado, poner fin a las costosas deducciones múltiples por un único pago, a las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro y a la generación de múltiples créditos fiscales por un único impuesto pagado en el extranjero

*Acción 3 — Refuerzo de la normativa sobre CFC*
Las normas CFC (compañías foráneas controladas) de transparencia fiscal internacional relativas a CFC son la respuesta normativa al riesgo de que cualquier contribuyente con una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia y, en algunos casos, también en otros países, deslocalizando y/o trasladando sus rentas a una CFC. Sin una regulación tal, las CFC representan auténticas oportunidades para el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos.

Se pretende que estas normas garanticen que las jurisdicciones que opten por implementarlas sean capaces de impedir de manera eficaz que los contribuyentes trasladen beneficios a filiales no residentes.

*Acción 4 — Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros*
Los grupos pueden multiplicar fácilmente el nivel de deuda de unas de las entidades del grupo a través de la financiación intragrupo. En este contexto, la lucha contra las

deducciones excesivas de intereses, incluidos aquellos que financian la producción de rentas exentas o diferidas, debe abordarse de manera coordinada, dada la importancia de tener en cuenta los riesgos relacionados con la competencia y, al mismo tiempo, garantizar que las limitaciones a la deducibilidad de intereses no generen doble imposición. La metodología acordada pretende, por un lado, asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas y, por el otro lado, promover una mayor coordinación de las normas nacionales en este ámbito.

*Acción 5 — Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*
Se analiza posteriormente.

*Acción 6 — Impedir la utilización abusiva de convenios*
Se pretende luchar contra el *treaty shopping* (búsqueda del convenio más favorable), que abarca las estrategias seguidas por una persona no residente de un Estado para tratar de acceder a los beneficios de un convenio fiscal concluido por ese Estado. También se han acordado otros cambios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE con el objeto de prevenir que los convenios supongan, sin quererlo, un obstáculo a la aplicación de normas anti-abuso internas.

*Acción 7 — Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP*
Los convenios fiscales prevén con carácter general que los beneficios empresariales de una entidad no residente sean gravables en un Estado sólo en la medida en que dicha entidad tenga un establecimiento permanente en dicho Estado al que se le puedan atribuir beneficios. De esta manera, la definición de establecimiento permanente en los convenios resulta crucial a la hora de determinar si la entidad no residente debe tributar en tal Estado. De ahí que se incluyan cambios en la definición de establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

*Acciones 8-10 — Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor*
Se han reforzado y clarificado los estándares actuales en este ámbito, incluyendo unas pautas sobre el principio de plena competencia y el establecimiento de una metodología para garantizar la determinación de precios adecuados para los intangibles de difícil valoración de acuerdo al principio de plena competencia.

*Acción 11 — Evaluación y seguimiento de BEPS*
Los datos y metodologías actualmente disponibles revelan que existen limitaciones significativas que obstaculizan seriamente los análisis económicos sobre la escala y el impacto económico de BEPS, por lo que se requiere una mejora tanto del acceso a los datos como de las metodologías. Teniendo en cuenta las dificultades en acceder a los datos, se ha creado una tabla de seis indicadores de BEPS empleando diferentes fuen-

ISBN: 978-84-7777-502-7

tes de información y evaluando distintas prácticas BEPS. Estos indicadores proporcionan señales claras que advierten la existencia de BEPS y sugieren que este fenómeno se ha visto incrementado con el paso del tiempo.

De ahí que se proponen recomendaciones para aprovechar mejor la información fiscal disponible y mejorar los análisis con el objeto de respaldar el seguimiento de BEPS en el futuro, también a través de herramientas analíticas que ayuden a los países a evaluar los efectos fiscales de BEPS y el impacto en sus territorios de las medidas diseñadas para contrarrestar este fenómeno.

*Acción 12 — Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*

Uno de los desafíos fundamentales a los que se enfrentan hoy las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual y completa sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. Un acceso precoz a dicha información ofrece la posibilidad de responder rápidamente a los riesgos fiscales a través de evaluaciones de riesgos, procedimientos de inspección o cambios en la legislación. El informe de la Acción 12 establece un marco modular de guías basadas en mejores prácticas para su uso por aquellos países que carezcan de normas de declaración obligatoria y deseen idear un régimen que satisfaga su necesidad de obtener información anticipada sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva y sus usuarios.

*Acción 13 — Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia*

Una mejor y más coordinada documentación sobre precios de transferencia incrementará la calidad de la información proporcionada a las administraciones tributarias y reducirá los costes de cumplimiento para las empresas. El informe de la Acción 13 contiene un enfoque estandarizado en tres niveles de la documentación sobre precios de transferencia: 1) información de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales mundiales; 2) incorporaría documentación detallada sobre precios de transferencia en relación a las transacciones de cada país; y 3) informe país por país, a través del cual se declararía, anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan, la cuantía de los ingresos y los beneficios antes del Impuesto sobre Sociedades, así como el importe del Impuesto sobre Sociedades pagado y devengado.

En su conjunto, estos tres niveles de documentación obligarán a los contribuyentes a articular una postura coherente en materia de precios de transferencia, ofreciendo a las administraciones tributarias información útil para evaluar los riesgos de los precios de transferencia, optimizar la utilización de los recursos de inspección y, en caso de apertura de un procedimiento de inspección, dicha información será esencial tanto para iniciar como para orientar dicho procedimiento. Las empresas multinacionales verán reducidos sus costes de cumplimiento como consecuencia de la adopción por parte de los países de un régimen uniforme de documentación sobre precios de transferencia y del intercambio automático del informe, país por país, entre las administraciones tributarias, haciendo innecesaria su presentación en múltiples jurisdicciones.

*Acción 14 — Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*
Los países son conscientes de que los cambios introducidos por el proyecto BEPS pueden provocar cierta inseguridad jurídica y que, si no se toman medidas, podrían incrementar en el corto plazo los casos de doble imposición y de conflictos sujetos a procedimiento amistoso. De ahí que se han comprometido con un estándar mínimo en relación a la resolución de conflictos derivados de los convenios. En particular, dicho estándar incluye un fuerte compromiso político a favor de una resolución de conflictos más rápida y efectiva a través de procedimiento amistoso. El compromiso también conlleva el establecimiento de un mecanismo efectivo de seguimiento para garantizar que el estándar se cumple y que los países hacen avances hacia una resolución más rápida de los conflictos. Además, un amplio número de países se ha comprometido a introducir de manera inminente el arbitraje preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales.

*Acción 15 — Desarrollar un instrumento multilateral*
Se explora la viabilidad técnica de un instrumento multilateral conducente a implementar las medidas convencionales de BEPS a través de la enmienda de los actuales convenios fiscales bilaterales.

Dicho esto, nos podríamos quedar con la impresión de que las multinacionales utilizan cualquier resquicio u oportunidad legal que favorezca a sus intereses. Sin embargo, incurren en comportamientos, si no jurídicamente reprochables, sí moralmente reprochables; dos planos que deberían quedar separados y que sólo pueden llevar a conflictos entre la Administración y los contribuyentes. De ahí que cabría preguntarse a quién se debe atribuir el actual sistema de fiscalidad internacional y quién promueve la erosión de bases imponibles, si son únicamente las multinacionales o son los Estados (algunos) los que facilitan dichos comportamientos, o si son los principios en los que se basa el actual sistema de reparto de jurisdicción tributaria y, por ende, también la OCDE al ser la principal impulsora de un sistema internacional carente de cimientos sólidos, ambiguo o inefectivo ante las realidades actuales[33].

## V. DIRECTIVA 2011/16/UE DEL CONSEJO, DE 15 DE FEBRERO DE 2011, RELATIVA A LA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD Y POR LA QUE SE DEROGA LA DIRECTIVA 77/799/CEE[34]

Uno de los mayores problemas con el que se encuentran los países para luchar contra la planificación fiscal perniciosa es la falta de información de lo que sucede en otros países, y concretamente en relación a sus propios contribuyentes.

[33] MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»): ¿el final, el principio del final o el final del principio?», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 1/2014, p. 17.

[34] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV:fi0006

ISBN: 978-84-7777-502-7

De ahí que la Directiva 2011/16/UE haya dado un paso más y haya derogado la *Directiva 77/799/CEE*, estableciendo nuevas normas y procedimientos para la cooperación entre los países de la Unión Europea con vistas al intercambio de información, que es relevante para la administración y la ejecución de las leyes nacionales en el ámbito de la fiscalidad.

Esta Directiva se aplica a todos los impuestos salvo a los siguientes:

— Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y aranceles, o impuestos especiales contemplados en otras normativas de la UE relativas a la cooperación administrativa entre los países de la UE;
— cotizaciones obligatorias a la seguridad social abonables al país de la UE;
— tasas, como las de los certificados y demás documentos expedidos por las autoridades públicas;
— derechos de carácter contractual, como el pago por los servicios públicos.

De acuerdo con la presente Directiva, el 17 de junio de 2011, la Comisión publicó una lista de las autoridades competentes de países de la UE en el Diario Oficial. La autoridad competente deberá designar una única oficina central de enlace, que se encargue de los contactos con otros países de la UE en el ámbito de la cooperación administrativa y pueda ser responsable de los contactos con la Comisión. La autoridad competente también podrá designar servicios de enlace y funcionarios competentes con competencias atribuidas en virtud de la legislación o política nacionales. Cuando un servicio de enlace o un funcionario competente reciban una solicitud de cooperación que exija una acción fuera de su área de competencia, deberán transmitirla sin demora a la oficina central de enlace de su país de la UE e informar al respecto a la autoridad requirente.

En cuanto al **intercambio de información**, han de señalarse las siguientes características:

a) *Intercambio de información previa solicitud*

A petición de la autoridad requirente, la autoridad requerida deberá comunicar toda información relevante que obre en su poder o que obtenga a raíz de investigaciones administrativas. A fin de obtener la información solicitada o llevar a cabo la investigación administrativa solicitada, la autoridad requerida deberá seguir los mismos procedimientos que si actuase por iniciativa propia o a instancias de otra autoridad de su propio país de la UE. Los países de la UE no podrán negarse a facilitar información únicamente por el hecho de que esa información obre en poder de un banco u otra entidad financiera.

La autoridad requerida deberá acusar recibo de la solicitud en un plazo de siete días hábiles y deberá facilitar la información a la mayor brevedad posible y en un plazo no superior a los seis meses a partir de la recepción de la solicitud. No obstante, si la autoridad requerida ya dispusiera de dicha información, el plazo para la comunicación quedará limitado a dos meses.

b) *Obligatoriedad del intercambio automático de información*

La autoridad competente de cada país de la UE deberá enviar, mediante intercambio automático, a la autoridad competente de otro país de la UE la información de que disponga relativa a los periodos impositivos a partir del 1 de enero de 2014 en relación con las personas con domicilio en ese otro país de la UE, sobre las siguientes categorías específicas de renta y de patrimonio:

— rendimientos del trabajo independiente;
— honorarios del director;
— productos de seguro de vida, no cubiertos por otros instrumentos jurídicos de la UE, sobre el intercambio de información y otras medidas similares;
— pensiones;
— propiedad de bienes inmuebles y rendimientos inmobiliarios

c) *Intercambio espontáneo de información*

La autoridad competente de cada país de la UE deberá comunicar información a la autoridad competente de cualquier otro país de la UE en las siguientes situaciones:

— la autoridad competente de un país de la UE tenga razones para suponer que existe una pérdida de impuestos en otro país de la UE;
— un contribuyente obtenga, en un país de la UE, una reducción o una exención fiscal que produciría un aumento del impuesto o una sujeción al impuesto en otro país de la UE;
— las operaciones entre dos contribuyentes en diferentes países de la UE se efectúen a través de uno o más países, de tal modo que supongan una disminución del impuesto en cualquiera de los países de la UE o en ambos;
— la autoridad competente de un país de la UE tenga razones para suponer que existe una disminución del impuesto como resultado de transferencias ficticias de beneficios dentro de grupos de empresas;
— la información comunicada a un país de la UE por la autoridad competente de otro país de la UE pueda ser útil para el cálculo del impuesto en este otro país.

d) *Respuesta*

En caso de solicitud, la autoridad competente que haya recibido la información tendrá que remitir la información al país emisor lo antes posible y, a más tardar, en el plazo de tres meses a partir del momento en que se conozca el resultado de la utilización de la información solicitada.

Además, **otras modalidades de cooperación administrativa** incluyen:

— por acuerdo entre la autoridad requirente y la autoridad requerida, los funcionarios designados por la autoridad requirente podrán estar presentes en las oficinas administrativas y participar en las investigaciones administrativas llevadas a cabo en el país requerido;

ISBN: 978-84-7777-502-7

— controles simultáneos de personas que sean de interés común o complementario entre dos o más países de la UE, con objeto de intercambiar la información obtenida;
— notificación administrativa;
— intercambio de buenas prácticas y de experiencia para mejorar la cooperación.

Cualquier información que se transmita entre los países de la UE de acuerdo con la presente Directiva estará amparada por el secreto oficial y gozará de la protección que la legislación nacional del país de la UE que la haya recibido otorgue a la información de la misma naturaleza. Dicha información podrá utilizarse en los siguientes casos:

— para evaluar y aplicar otros impuestos y derechos contemplados en la *Directiva 2010/24/UE*;
— para evaluar y ejecutar las contribuciones obligatorias en el ámbito de la seguridad social;
— en procedimientos judiciales y administrativos como consecuencia del incumplimiento de la legislación fiscal.

## VI. SEGURIDAD JURÍDICA EN LA PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL: *TAX RULINGS*

### VI.1. Acción 5 — Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (BEPS)

Las preocupaciones actuales de la OCDE siguen siendo las mismas de hace 15 años, cuando publicó en 1998 el informe titulado «*Competencia fiscal perniciosa: Un problema mundial emergente*». Dichas preocupaciones son el riesgo que supone la utilización de regímenes fiscales preferenciales para transferir artificialmente los beneficios, y la falta de transparencia en lo que respecta a ciertos tax ruling (decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos).

Fue tal la importancia otorgada a las prácticas tributarias perniciosas, que se incluyó como parte del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS), cuya Acción 5 encomendaba al Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas (en adelante, el Foro):

> *«Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente»*.

En 2014, el Foro presentó un primer informe de progreso que queda incorporado y sustituido por el presente informe final. La labor del Foro se ha centrado principalmente en consensuar y aplicar una metodología que defina el criterio de actividad sustancial utilizado en la evaluación de regímenes preferenciales, comenzando en primer lugar por los regímenes de propiedad intelectual (PI), y siguiendo por otro tipo de regímenes preferenciales. Dicho informe se centra, asimismo, en la mejora de la transparencia mediante un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de ciertos *tax rulings* que presenten riesgos de BEPS ante la falta de dicho intercambio.

En este contexto de lucha contra la planificación fiscal agresiva, la erosión de bases imponibles y el abuso, y enlazando con la Acción 5 del Plan BEPS, la Comisión ha anunciado el 6 de octubre de 2015 que el Consejo (ECOFIN) ha llegado a un acuerdo sobre el texto de la propuesta de reforma de la Directiva sobre Cooperación Administrativa (*Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011)*, acuerdo relativo al intercambio automático de *tax rulings* en materia tributaria con efectos transfronterizos, definidos de forma amplia. La nueva Directiva será aplicable el 1 de enero de 2017, aunque tendrá efectos retroactivos para los *tax rulings* de los últimos cinco años.

Quizás el detonante o el acelerador de esta propuesta haya sido el escándalo Luxleaks. El escándalo saltó a la palestra cuando el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación destapó el caso, en el que se encontraban muchas multinacionales, como Amazon, Ikea, Apple, Credit Agricole, que se beneficiaron de acuerdos fiscales secretos, muy favorables y a medida, en Luxemburgo. Por medio de los *tax rulings*, se llegaba a acuerdos muy ventajosos con las sociedades, organizando el traspaso a Luxemburgo de todos o parte de los beneficios que se obtenían en otros países, logrando de este modo un nivel de pago de impuestos muy bajo, casi nulo. Este escándalo puso en entredicho la figura de Jean Claude Juncker, actual presidente de la Comisión y primer ministro del Gran Ducado cuando se firmaron dichos acuerdos.

Como consecuencia del Acuerdo en el Consejo UE sobre la Directiva de intercambio automático de «*tax rulings*» con efectos transfronterizos, en un afán de transparencia ante la opacidad fiscal, los ministros de Economía y Finanzas se comprometen a que cada seis meses haya un intercambio de información sobre los acuerdos que se hayan firmado.

Hasta ahora los Estados no tenían información sobre los «*tax rulings*» que las grandes multinacionales podían haber firmado con las autoridades de otros países, de modo que el Estado perdía millones de euros en impuestos, mientras que la multinacional, aprovechándose de la falta de transparencia y de los vacíos legales, se los ahorraba.

### VI.2. *Tax rulings* y Ayudas de Estado

Conviene traer a colación la STJUE de 4 de junio de 2015, *Comisión/MOL Magyar Olaj*, C-15/14, EU:C:2015:362, que contribuye a aclarar cuándo una autoridad nacional ejerce poderes puramente discrecionales o cuándo concede beneficios en el contexto

ISBN: 978-84-7777-502-7

de procedimientos administrativos, en cuanto a su posible consideración como Ayudas de Estado (art. 107 TFUE).

*Ayudas de Estado*

Antes de nada conviene recordar qué es una Ayuda de Estado, para lo cual nos remitimos a los puntos 45 a 47 de la citada STSJUE, según los cuales:

> «*45 A tenor del artículo 107 TFUE, apartado 1, salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.*
>
> …
>
> *47 Así pues, está consolidado que, para que se pueda calificar una medida nacional de ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, en primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario, y, en cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (véase la sentencia Comisión/Deutsche Post, C-399/08 P, EU:C:2010:481, apartado 39 y jurisprudencia citada)*».

*Caso específico de la STJUE de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL Magyar Olaj, C-15/14, EU:C:2015:362*

De forma muy resumida podría señalarse que en el año 2005 las autoridades húngaras y la compañía de petróleo y gas Mol celebraron, al amparo de la Ley de Minas, un convenio por medio del cual se garantizaba a Mol unos concretos tipos de canon por la extracción de hidrocarburos durante toda la vigencia del convenio (tipos que permanecerían sin cambios en el futuro), tipos que no se vieron modificados cuando, en un contexto de aumento de los precios mundiales, se modificó en el año 2008 la Ley de Minas, aumentando el tipo de canon a los demás operadores del mercado —bien presentes en la fecha de celebración del convenio, o bien nuevos operadores— que no habían suscrito un convenio semejante al de Mol, de modo que éstos se vieron desfavorecidos.

Una vez explicado el contexto de la sentencia, en la misma sólo se cuestionaba la interpretación y la aplicación de la selectividad, en cuanto que la Comisión consideró que el convenio concedía una ventaja selectiva a su beneficiario, a Mol.

Dicho esto, corresponde a la Comisión probar que nos hallamos ante una ventaja selectiva: «*… corresponde a la Comisión demostrar que la medida en cuestión introduce diferenciaciones entre las empresas que se hallan, a la luz del objetivo perseguido, en una situación comparable. Es necesario, por tanto, que la ventaja se con-*

*ceda de manera selectiva y pueda colocar a determinadas empresas en una situación más favorable que a otras*».

Ahora bien, para apreciar si concurre o no la selectividad de una medida, resulta necesario distinguir si la medida se prevé como un régimen general de ayuda o como una ayuda individual: «*60 No obstante, debe observarse que la exigencia de selectividad diverge según que la medida en cuestión se prevea como un régimen general de ayuda o como una ayuda individual. En este último caso, la identificación de la ventaja económica permite, en principio, presumir su selectividad. En cambio, al examinar un régimen general de ayuda, es necesario identificar si la medida en cuestión, a pesar de constatar que procura una ventaja de alcance general, lo hace en beneficio exclusivo de determinadas empresas o de determinados sectores de actividad*».

Ahora bien, el hecho de que una legislación nacional otorgue a sus autoridades fiscales la posibilidad de celebrar convenios y que únicamente haya celebrado dicho convenio una empresa no constituye necesariamente un indicio de selectividad, siempre que los criterios de celebración de un convenio de este tipo sean objetivos y aplicables a cualquier operador potencialmente interesado: «*Seguidamente, el Tribunal General señaló, en el apartado 77 de la citada sentencia, que la circunstancia de que MOL fuese la única empresa que había celebrado un convenio de ampliación en el sector de los hidrocarburos no constituía necesariamente un indicio de selectividad, dado que los criterios de celebración de un convenio de este tipo son objetivos y aplicables a cualquier operador potencialmente interesado y que la inexistencia de otros convenios puede ser producto de decisiones propias de las empresas de no solicitar la prórroga de los derechos mineros. Por último, el Tribunal General afirmó, en el apartado 78 de la sentencia recurrida, que los cánones mineros incrementados fijados durante la vigencia del convenio de 2005 resultaban simplemente de la aplicación de las disposiciones de la Ley de Minas*».

A estos efectos, cuando se celebra un convenio (bajo criterios objetivos y aplicables a cualquier operador potencialmente interesado) entre un Estado y un operador económico «*que no implica un elemento de ayuda estatal en el sentido del artículo 107 TFUE, el hecho de que, posteriormente, las condiciones ajenas a tal convenio cambien de modo que el operador en cuestión se encuentre en una posición ventajosa en relación con otros operadores que no hayan celebrado un convenio similar no es suficiente para que, considerados globalmente, el convenio y la modificación posterior de las condiciones ajenas a éste puedan considerarse como constitutivos de una ayuda estatal*».

## BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J.M.: «El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional», en *Fiscalidad internacional*, Ediciones CEF, 2010, 4.ª edición.

ALMUDÍ CID, J.M.: «La configuración y aplicación de las normas antiabuso de las Diputaciones Forales en materia de fiscalidad directa a la luz del Derecho de la Unión Europea», en AA. VV., *Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea*, IVAP, Oñati, 2014.

ISBN: 978-84-7777-502-7

BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M.: «Los impuestos de salida (I)», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 13/2014, BIB 2014\2230.

BUSTAMANTE ESQUIVIAS, M.D.: «Intercambio de información internacional», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. II, IEF. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007.

CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el modelo de convenio de la OCDE», en *Fiscalidad internacional*, CEF, 2010.

CALVO VÉRGEZ, J.: «El nuevo «exit tax» creado por la ley 26/2014 y su compatibilidad con las libertades comunitarias de circulación y de establecimiento», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 9/2015, BIB 2015\4750.

DELGADO PACHECO, A.: «Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional», en *ICE. Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, n.º 825, septiembre-octubre 2005.

FERRE NAVARRETE, M.: «Los paraísos fiscales y las medidas antiparaíso», en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. II, IEF. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»): ¿el final, el principio del final o el final del principio?», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 1/2014.

OGEA RUIZ, R.: «La legislación española y los paraísos fiscales», *Fiscalidad internacional*, CEF, 2010.

ORENA DOMÍNGUEZ, A.: «Medidas de lucha contra el fraude fiscal», *Revista Quincena Fiscal,* n.º 3/2014, BIB 2014\432.

PALAO TABOADA, C.: «La subcapitalización», en *Fiscalidad internacional*, Ediciones CEF, 2010, 4.ª edición.

SANZ GADEA, E.: «Medidas antielusión fiscal», *Instituto de Estudios Fiscales,* Doc. 8/09.

SHAXSON, N.: *Treasure Islands. Uncovering the damage of offshore banking and tax havens*, Palgrave Macmillan, 2011.

VALLEJO CHAMORRO, J.M.: «La competencia fiscal», en *Manual de Fiscalidad Internacional,* Vol. I, IEF. Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2007.

— http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_3.1.6.html
— http://www.paraisos-fiscales.info/paraiso-fiscal.html
— http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=URISERV:fi0006

# Parte III

# REGÍMENES ESPECIALES

«Fiscalidad de la empresa familiar: perspectiva interna y de Derecho comparado»
Gracia M.ª Luchena Mozo . . . . . 265

«Consecuencias tributarias de la actuación de *trusts* en el País Vasco»
María Luisa Esteve Pardo . . . . . 303

«El régimen especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros en el País Vasco»
Jaime Aneiros Pereira . . . . . 329

«Régimen fiscal de las sociedades y fondos de capital riesgo»
Juan José Nieto Montero . . . . . 355

«Fiscalidad de las Instituciones de Inversión Colectiva: algunos aspectos internacionales»
Víctor Manuel Sánchez Blázquez . . . . . 383

«La fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en el País Vasco desde la perspectiva internacional: especial referencia a los incentivos fiscales»
José Antonio Fernández Amor. . . . . 409

«Tributación en territorio foral de las rentas derivadas de bienes inmuebles de no residentes»
Luz Ruibal Pereira . . . . . 438

«La explotación de patentes y otros resultados de las actuaciones de investigación y desarrollo: el incentivo fiscal sobre las rentas procedentes de activos intangibles *(Patent Box)*»
Alejandro García Heredia . . . . . 465

«Aspectos fiscales internacionales de la reestructuración empresarial en el País Vasco»
Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L´Hotellerie-Fallois. . . . . 498

«Tributación de los trabajadores impatriados y expatriados»
Iñaki Alonso Arce. . . . . 522

«Breve repaso del régimen tributario aplicable en Gipuzkoa a las rentas de trabajo obtenidas por trabajadores transfronterizos»
Idoia Zapirain Torrecilla . . . . . 559

«La tributación del cine en territorio foral»
Susana Serrano-Gazteluurrutia . . . . . 582

«El «nuevo» *Tonnage Tax* a la luz del ejemplo europeo»
Irune Suberbiola Garbizu . . . . . 608

ISBN: 978-84-7777-502-7



# Fiscalidad de la empresa familiar: perspectiva interna y de Derecho comparado

Gracia M.ª Luchena Mozo

Sumario: I. Introducción. II. Las empresas familiares y el derecho tributario español. 1. Impuesto sobre el Patrimonio y las empresas familiares en territorio común y en el País Vasco. 2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en territorio común y en el País Vasco. III. Los impuestos sobre sucesiones y sobre el patrimonio en los Estados miembros en relación con las empresas familiares. IV. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (C-127/12) y la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC 60/2015).

Resumen: Las empresas familiares han contribuido en buena medida al resurgimiento de la economía europea y han desempeñado un papel significativo en el crecimiento económico y el desarrollo social. Una parte significativa de empresas familiares en Europa tienen una dimensión transnacional y llevan a cabo sus actividades en diferentes Estados miembros. Por ello es necesario que los Estados miembros simplifiquen los procedimientos administrativos y los sistemas fiscales, teniendo especialmente en cuenta los problemas específicos de las empresas familiares.

Palabras clave: empresas familiares, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio, no residentes, obligación real, Unión Europea.

## I. INTRODUCCIÓN

Según European Family Businesses (EFB), en la UE hay, aproximadamente, 15 millones de empresas familiares, que representan el 60% del tejido empresarial, emplean a 100 millones de personas y suponen el 65% del PIB y del empleo en la UE[1].

Aunque las empresas familiares son la columna vertebral de la economía europea, la ausencia de una definición clara sobre ellas dificulta la implementación de legislación específica. Las anteriores cifras y la carencia de un concepto preciso justifican

[1] http://www.europeanfamilybusinesses.eu/family-businesses/facts-figures, consulta realizada el 13 de septiembre de 2015.

ISBN: 978-84-7777-502-7

que la Comisión Europea en 2009, en el «Final report of the Expert Group. Overview of family-business-relevant issues: Research, networks, policy measures, and existing studies. Enterprise and Industry Directorate–General», recomendase que los Estados miembros utilizasen el concepto de empresa familiar acuñado por el grupo de expertos en 2008 en Milán, debiendo concurrir las siguientes características:

> «1) the majority of ownership (directly or indirectly) rests in the hands of a natural person and/or family;
>
> and 2) at least one representative of the family or kin is involved in management or administration of the firm.
>
> For listed firms, GEEF modifies the first criterion to require only 25% (vs. majority) ownership by one person or family»[2].

Con carácter más reciente, el Parlamento Europeo, en sesión plenaria de 8 de septiembre de 2015[3], ha aprobado un informe por propia iniciativa sobre empresas familiares en Europa. El informe «reconoce que las empresas familiares son la principal fuente de empleo en el sector privado y que, por tanto, es beneficioso la continuidad, la renovación y el crecimiento en el sector de la empresa familiar para el crecimiento en la economía europea». Además, el informe pone de relieve los principales desafíos que enfrentan las empresas familiares en Europa y hace recomendaciones concretas a los responsables políticos europeos y nacionales para llevar a cabo.

Por lo que a nuestros efectos interesa, nos centraremos en las medidas fiscales que España y algunos países de nuestro entorno han adoptado de forma específica para la protección y promoción de las empresas familiares. Además, dentro del ámbito nacional, y dadas las peculiaridades de nuestro sistema fiscal, haremos un análisis comparativo entre las medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas (CC.AA.) de Régimen Común y en el Concierto Económico del País Vasco. Para finalizar nuestra exposición abordaremos los últimos acontecimientos protagonizados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y el Tribunal Constitucional (TC) en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

---

[2] Sorprendentemente, el Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español —llamado Informe Lagares sobre la Reforma fiscal—, en la propuesta 56, endurece la consideración de empresa familiar exigiendo un porcentaje de participación del 50% para entender que estamos ante una empresa familiar. http://www.minhap.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf, consulta realizada el 13 de septiembre de 2015.

De aceptarse dicho requisito quedaríamos a la cola de los países de nuestro entorno en cuanto al requisito de control sobre la empresa que ronda entre el 5 y el 20%. *Vid.* en este mismo sentido AA. VV.: «Régimen fiscal aplicable a la empresa familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *Propuesta para la reforma de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España,* Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, pp. 313 y 314.

[3] http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2015-0290+0+DOC+XML+V0//EN, consulta realizada el 13 de septiembre de 2015.

## II. LAS EMPRESAS FAMILIARES Y EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL

Tal y como hemos mencionado en otras ocasiones[4], disponemos de un régimen fiscal propio para las empresas familiares, eso sí, disperso a la largo y ancho de todo el sistema tributario, al que debe añadirse el mosaico legislativo de las distintas CC.AA. en materia de sucesiones y donaciones. Si a ello añadimos la versatilidad del impuesto patrimonial, la inseguridad jurídica resulta manifiesta.

Dicho lo anterior, estamos en condiciones de abordar las ventajas fiscales que nuestro Ordenamiento interno dedica a las empresas familiares y que afectan fundamentalmente al Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)[5].

### 1. Impuesto sobre el Patrimonio y las empresas familiares en territorio común y en el País Vasco

La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, estableció con carácter excepcional y transitorio un Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas pendiente de configuración definitiva. Este tributo no tenía objetivos recaudatorios, sino que se le atribuyó un carácter básicamente censal, de control y complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). La excepcionalidad y transitoriedad que se predicaban en aquella Ley terminaron con la aprobación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP). Aun cuando ha sido un impuesto que ha tenido sucesivas reformas, muchas fueron las voces que se alzaron solicitando su modernización y actualización[6], cuando no la supresión del mismo por injusto[7], al que llegaba incluso a calificarse como un adorno o un capricho del sistema tributario[8].

Las anteriores circunstancias, así como el hecho de que hubiese perdido su capacidad para alcanzar de forma eficaz los objetivos para los que fue diseñado, llevaron al

---

[4] Puede consultarse LUCHENA MOZO, G.M.: *Fiscalidad de la empresa familiar*, Atelier, Barcelona. 2007.

[5] Que los mayores beneficios fiscales se centren en estos impuestos no significa circunscribir en exclusiva a ellos las medidas fiscales que afectan a las empresas familiares, pues aspectos como las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades o el autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido son aspectos que cobran gran transcendencia en el ámbito de estudio referido.

[6] El Grupo Parlamentario Popular en el Senado, al amparo de lo dispuesto en el art. 108 del Reglamento de la Cámara, presentó una Proposición de Ley de Modernización del Impuesto sobre el Patrimonio para su debate en el Pleno el 17 de abril de 2005, que fue rechazada.

[7] *Vid*. GARCÍA NOVOA, C.: «Impuesto sobre el Patrimonio: ¿por qué debe suprimirse?», *Revista Mensual de Bolsas y Mercados Españoles,* n.º 170, 2007, pp. 54 y ss.; LÓPEZ ESPADAFOR, C.M.: «La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad», *Quincena Fiscal,* n.º 12, 2007, pp. 1 y ss.; CALVO ORTEGA, R.: «La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: algunas reflexiones», *Nueva Fiscalidad,* n.º 5, 2008, pp. 9 y ss.

[8] *Cfr*. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «El Impuesto sobre el Patrimonio: nuevas normas, viejos errores», *Gaceta fiscal,* n.º 86, p. 188, y del mismo autor: «El Impuesto sobre el Patrimonio en España», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública,* n.º 236, 1995, p. 318.

ISBN: 978-84-7777-502-7

legislador —a través de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria— a «suprimir el gravamen derivado de este impuesto mediante la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata»[9], y que no era otra que mantener ocupado un hecho imponible por un impuesto estatal que evitase a las CC.AA. adoptar tributos propios sobre una capacidad económica vacante[10]. Así las cosas, se optó por suprimir el impuesto sin suprimirlo, introduciendo una bonificación en cuota del 100 por 100 y eliminando la obligación de declarar[11]. Como si los ojos del Río Guadiana se tratara, a través del Decreto-Ley 13/2011, de 16 de septiembre[12], el IP se restableció con carácter temporal para los ejercicios 2011 y 2012. Dicha rehabilitación se extiende hasta nuestros días con el art. 66 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

Por lo que a los puntos de conexión se refiere, son los arts. 28 y 31 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, así como los arts. 24 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por Ley 2/2012, de 23 de mayo, los que se encargan de fijar los criterios territoriales de aplicación en territorio común y en los territorios históricos de sus respectivas figuras patrimoniales. En ambas normas el canon es similar y aparece definido por la residencia del contribuyente durante más días del período impositivo a efectos de IRPF[13].

Por lo que a las empresas familiares respecta, es el art. 4.8 LIP el que se encarga de fijar los requisitos de la doble exención contemplada y que afecta, por un lado, a los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional por una persona física; y, por otro, la exención de las participaciones en entidades,

---

[9] Exposición de Motivos de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre.

[10] *Cfr.* FALCÓN Y TELLA, R.: «El RDLey 2/2008, de 21 de abril (I): la (anunciada) supresión del impuesto sobre el patrimonio y la deducción de 400 euros», *Quincena Fiscal,* n.º 10, 2008.

[11] SIMÓN ACOSTA, E.: «Réquiem por el Impuesto sobre el Patrimonio», *Actualidad Jurídica Aranzadi,* n.º 759, 2008, Tribuna; POZUELO ANTONI, F.A.: «Principales modificaciones para 2009 en la regulación general de los Impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas», *Revista de Contabilidad y Tributación,* n.º 311, 2009, pp. 11 y 12.

[12] Sobre la falta de adecuación de la utilización del Decreto-Ley para resucitar el Impuesto pueden consultarse FALCÓN Y TELLA, R.: «La 'recuperación' del Impuesto sobre el Patrimonio», *Quincena Fiscal,* n.º 18, 2011, BIB 2011\1519; CALVO VÉRGEZ, J.: «La recuperación (temporal) del Impuesto sobre el Patrimonio», *Quincena Fiscal,* n.º 19, 2011, BIB 2011\1625; MARTÍNEZ LAGO, M.A.: «El Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio vuelve a ser extraordinario», *Quincena Fiscal,* n.º 20, 2011, BIB 2011\1680, todos ellos en www.westlaw.es , consulta realizada el 21 de octubre de 2015.

[13] Para los THPV puede consultarse, entre otros, DE LA HUCHA CELADOR, F.: «El nuevo Concierto Económico (I): principios generales y puntos de conexión en la imposición directa sobre las personas físicas», en ALONSO ARCE, I., *Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, pp. 43 y ss., http://www.conciertoeconomico.org/phocadownload/comentarios_al_nuevo_concierto_economico.pdf, consulta realizada el 21 de octubre de 2015; SERRANO GAZTELUURRUTIA, S.: *El concierto económico vasco ante el juez comunitario*, IVAP, Bilbao, 2012, p. 238.

con o sin cotización en mercados organizados, cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo con los requisitos que ahora referiremos. De forma representativa podemos presentarlo a través del siguiente esquema:

A) Bienes y derechos. Quedan exentos los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Para ello es preciso que la actividad constituya la principal fuente de renta del sujeto pasivo, y que éste la ejerza de modo habitual, personal y directo (empresario individual).

Asimismo, también están exentos los bienes y derechos gananciales, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos antes indicados.

En la aplicación de la exención ha de tenerse en cuenta lo siguiente:

a) Se consideran actividades empresariales o profesionales las que tengan naturaleza de actividad económica con arreglo a las normas del IRPF —art. 29.1 LIRPF—. En especial, en relación con el arrendamiento de inmuebles, cuando se verifiquen las condiciones del art. 27.2 LIRPF[14]. Aunque así lo establece el art. 1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el IP, tal vez lo más correcto en estos momentos sería acudir al actual art. 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).
b) Son bienes y derechos afectos aquellos que, con independencia de su titularidad —exclusiva del sujeto pasivo o compartida con su cónyuge—, se utilicen para los fines propios de la actividad. O lo que es igual: elementos patrimoniales que el empresario destina específicamente a los fines de la empresa y se estiman convenientes y adecuados[15].

[14] Se plantea ante la DGT si los socios de las entidades mercantiles tienen derecho a la exención en el impuesto patrimonial. A ello responde la RDGT V3475-15, de 12 de noviembre de 2015: «Pues bien, en el presente caso ninguna de las entidades cumple, por sí misma, la exigencia referida a la persona contratada conforme al art. 27.2 de la Ley 35/2006 sino solo de forma indirecta a través de la entidad instrumental creada. Esta posibilidad no puede admitirse so pena de desnaturalizar dicha exigencia, máxime cuando la titularidad de los inmuebles permanece en las entidades mercantiles. De lo contrario y por reducción al absurdo, sería suficiente con que, cualquiera que fuere el número de sociedades mercantiles, una Comunidad de Bienes integrada por las mismas, en la que existiera una persona con contrato laboral y a jornada completa, cumpliese para todas ellas el requisito del art. 27.2 de la Ley 35/2006 y, en definitiva, de la letra a) del art. 4.Ocho.Dos».

[15] A tal efecto resulta interesante la RDGT V2265-05, de 8 de noviembre de 2005, cuando determina que «no existe un criterio apriorístico general de carácter legal que permita calificar la existencia o no de afectación para determinados elementos patrimoniales por razón de su naturaleza… la apreciación puntual de esa necesariedad es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General. Será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad».

ISBN: 978-84-7777-502-7

c) La exención puede ser aplicada por:

— el sujeto pasivo que ejerza la actividad con habitualidad y de forma personal y directa, y siempre que la misma constituya su principal fuente de renta[16]. Esta última condición se verifica cuando al menos el 50% de la base imponible del IRPF[17] proceda de los rendimientos netos de dicha actividad,
— por el cónyuge del sujeto pasivo, cuando los bienes afectos sean comunes a ambos.

d) A efectos de cuantificar la exención, el valor de los bienes y derechos se determina conforme a las normas del IP. Las deudas de la actividad minorarán dicho valor, pero no pueden volver a computarse para determinar la base imponible (BI) del impuesto.
e) Cuando el sujeto pasivo ejerza más de una actividad con las condiciones indicadas, la exención alcanza a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, y en el cómputo de la principal fuente de renta, se atenderá al rendimiento conjunto de dichas actividades.
f) Cuando el titular de los elementos patrimoniales, o de las participaciones, sea un menor o esté incapacitado, el requisito del ejercicio de la actividad, o de las funciones de dirección en el caso de las participaciones, ha de ser cumplido por sus representantes legales.

B) Participaciones. Gozan de exención las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan cada uno de los requisitos indicados a continuación. A estos efectos, se entiende por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad (acciones, participaciones en sociedades limitadas, etc.). Dichos requisitos son:

a) La exención se aplica por el titular directo de la participación, por el nudo propietario o por el usufructuario vitalicio.
b) El sujeto pasivo titular debe:

— ostentar una porcentaje de participación igual o superior al 5% del capital. Este porcentaje se eleva al 20%, cuando se compute conjuntamente con

[16] El concepto de «principal fuente de renta» fue interpretado por el art. 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, como «aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la *base imponible* del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate».

[17] Esto es: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital, rendimientos de las actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, y las imputaciones de renta que se establezcan por Ley (arts. 6 y 15 LIRPF).

su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, con independencia de que el parentesco lo sea por consanguinidad, afinidad o adopción[18]. En este caso la función de dirección y remuneración deberán cumplirse en una de las personas aunque la exención sea de aplicación a todos[19] aquellos que ostenten alguna participación dentro del grupo de parentesco referido[20].

— ejercer efectivamente funciones de dirección[21] en la entidad participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50%[22] del total

[18] En contestación de 25 de enero de 2013 (RDGT V0213-13) se descartaba la exención en el IP del grupo familiar constituido por el consultante, que ejercería funciones directivas, y sus tres sobrinos, al excederse el grado de parentesco que permite la LIP.

[19] El tercer párrafo de la letra d) del art. 5.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, reproduciendo en este punto la norma prevista en el art. 4.Ocho LIP, considera suficiente con que las funciones de dirección y remuneraciones derivadas de las mismas se cumplan en una de las personas del «grupo de parentesco» para que todos sus integrantes tengan derecho a la exención en el impuesto patrimonial. Sin embargo, la DGT considera que el parentesco por afinidad entre la viuda y los hermanos del cónyuge desaparece con el fallecimiento de éste. *Vid*. RDGT V1546-11, de 15 de junio de 2011. Este criterio ha cambiado recientemente tras la STS de 1 de abril de 2014, FJ 4.º y RTEAC de 8 de julio de 2014, FJ 5.º. Así las cosas, la relación de afinidad se mantiene aún después del fallecimiento del cónyuge que originó dicha relación; de modo que los hijastros pasan a ser afines del otro cónyuge en 3.º grado.

[20] *Vid*. Tribunal Económico-Administrativo Foral, Resolución de 27 de mayo de 2010.

[21] A ese respecto, el segundo párrafo del art. 5.1.d) del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, establece que «se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos casos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa».

Como se encarga de precisar la RDGT V2969-15, de 7 de octubre de 2015, «no es preciso que los estatutos sociales especifiquen cuáles son las funciones que desempeña su Administrador, aunque sea lógico que así suceda. De la misma forma, tampoco la mera designación como Administrador comporta, sin más, el ejercicio de funciones directivas si no existe, como dice la norma reglamentaria, «una efectiva intervención en las decisiones de la empresa», lo que, por otra parte, parece ir aparejado con el cargo. En cualquier caso y a efectos de la exención en el impuesto patrimonial, sea fija o no la remuneración que el Administrador perciba por el desempeño de tales funciones directivas y conste o no su importe en la norma estatutaria, ha de representar más del 50% del total de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal».

[22] A tal efecto debe tenerse en cuenta el Informe de la DGT de 12 de marzo de 2009, en el que se analiza la STS de 13 de noviembre de 2008 en una interpretación con la normativa tributaria actual.

Aplicando este criterio de la Agencia Tributaria en el que prevalece la relación mercantil sobre la laboral, se considera que toda la retribución será por su condición de administrador, con todas las implicaciones que ello significa, incluso a los efectos de la retención aplicable de acuerdo con la LIRPF y, por supuesto, en la reducción del 95% sobre la BI en el ISD.

Sobre el tema concreto de las retribuciones de los administradores puede consultarse la Resolución de la DGRN de 3 de abril, y RDGT V0841-13 de 14/03/2013, V0923-13 de 22/03/2013, y V1015/13 de 27/03/2013.

ISBN: 978-84-7777-502-7

de sus rendimientos[23] de trabajo y de actividades económicas[24], sin computar los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención del IP[25]. En el caso de menores o incapacitados deben cumplir estos requisitos los representantes legales.

— cuando un mismo titular participe en varias entidades, cumpliendo los restantes requisitos de la exención, el cómputo del porcentaje de participación ha de efectuarse de forma separada para cada una de ellas, no incluyéndose en el cálculo del porcentaje de la retribución los rendimientos de las funciones de dirección en las otras entidades.

c) La entidad participada ha de realizar de manera efectiva una actividad económica, que no sea, si es la principal, la de gestión de patrimonios mobiliarios o inmobiliarios. Las participaciones en instituciones de inversión colectiva están excluidas de la exención.

d) Dentro de las funciones de dirección se incluyen los cargos de presidente, director general, gerente, administrador, director de departamento, consejero o miembro del consejo de administración u órgano equivalente, cuando impliquen una efectiva intervención en las decisiones de la entidad. Para la DGT[26] resulta que ha de existir y resultar así del oportuno contrato o nombramiento, no tanto la toma de decisiones a largo plazo o de planificación de la política general de la empresa, sino el día a día gerencial, la efectiva intervención en las decisiones de la empresa; y añade: »la consultante ejerce en la entidad como única administradora, remunerada en tal concepto por participaciones en beneficios; además, desempeña, de forma igualmente retribuida, funciones gerenciales y de gestión en general de la actividad empresarial. Entiende este Centro

---

[23] Y ello con independencia de quién sea el que satisfaga las remuneraciones, ya sea la *holding* o la filial, cuestión a la que alude la RDGT V0158-14, de 24 de enero de 2014, cuando dice que «el requisito de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y de la percepción del nivel de remuneraciones que la Ley establece no está vinculado a que sean precisamente satisfechas por la entidad de que se trate». *Vid*. también la RDGT V3560-15, de 17 de noviembre de 2015.

[24] Y ello a diferencia de lo que sucede en la exención de bienes y derechos cuando la actividad empresarial o profesional se ejerce individualmente, en cuyo caso también habrán de tenerse en cuenta las ganancias y pérdidas patrimoniales, lo que dificulta alcanzar el límite cuantitativo previsto.

Como evidencia la RDGT V2706-15, de 21 de septiembre de 2015, «entre tales rendimientos deberá figurar una pensión de viudedad, que tiene el carácter de rendimiento del trabajo en el IRPF».

[25] El criterio administrativo consolidado es que el cumplimiento del requisito de la remuneración debe producirse en el último período impositivo del causante, es decir, el comprendido entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento del causante. Para el caso de que sea otra persona de la familia, distinta del causante, la que cumple este requisito, debemos analizar el ejercicio anterior a la transmisión por donación o sucesión. Se deberá acreditar que en el ejercicio anterior a la donación o sucesión se cumplía con el requisito de que más del 50% de los rendimientos del trabajo y actividad económica procedían de la empresa familiar. *Vid.*, por ejemplo, la RDGT V2372-10, de 2 de noviembre de 2010.

[26] RDGT V2372-10, de 2 de noviembre de 2010.

Directivo que unas y otras percepciones constituyen remuneración por ejercicio de funciones directivas, siendo irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas»[27].

e) A efectos del cálculo del porcentaje de remuneración en el ejercicio de las funciones de dirección, los rendimientos de las actividades empresariales, profesionales o de trabajo personal que han de tenerse en cuenta son los rendimientos netos.

Por lo que a los Territorios Históricos del País Vasco (THPV) se refiere, y en relación a la previsión de medidas tendentes a favorecer a las empresas familiares en el IP, la situación puede resumirse del siguiente modo:

Álava y Bizkaia: la regulación de la exención en el ámbito patrimonial se recoge en los arts. 5.10 y 6 de la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del IP en Álava e idénticos preceptos en la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del IP en Bizkaia. De contenido muy similar a la normativa estatal, la exención queda condicionada a que se cumplan determinados requisitos de los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de actividades económicas. Se entiende que un activo es necesario para el desarrollo de una actividad económica cuando se trate de un elemento afecto[28] a la misma según la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo en lo que se refiere a los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica.

En cualquier caso, en Álava, conforme a la Norma Foral 22/2015, de 29 de diciembre de 2015, que modifica el art. 6 de la Norma Foral de Álava 9/2013, de 11 de marzo, desde enero de 2016 la exención no se aplicará:

---

[27] Merece la pena traer a colación la RDGT V1187-14, de 29 de abril de 2014, que, tras la STS de 13 de noviembre de 2008, pone de manifiesto: «Ahora bien, ni de la incompatibilidad anterior —cuestión de índole exclusivamente laboral— ni del precepto reglamentario del R.D. 1704/1999 —que alude tanto a la posibilidad de contratos o nombramientos como a otros «órganos de administración equivalentes»— se deriva obstáculo alguno para que las funciones directivas, tal y como se entienden desde la perspectiva del impuesto patrimonial, puedan ser desempeñadas tanto por miembros del Consejo de la entidad de que se trate como por personal directivo de alta dirección. Si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso, el ejercicio de funciones gerenciales y de gestión, es decir directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas. De acuerdo con lo expuesto y a juicio de esta Dirección General, se cumplirá el requisito del art. 4.Ocho. Dos LIP cuando las repetidas funciones se desempeñen de manera efectiva, con independencia de la denominación del cargo y del vínculo que exista contra la entidad, si bien esa «efectiva intervención en las decisiones de la empresa» a que se refiere la norma reglamentaria es cuestión fáctica que habrá de ser apreciada por la Oficina Gestora que corresponda».

[28] Sin embargo, tras la Norma Foral de Álava 22/2015, de 29 de diciembre, se entiende que los vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos o de aeronaves están afectos en idéntica proporción en la que sus gastos tengan la consideración de deducibles según los preceptos establecidos en la Norma Foral de Álava 33/2013, art. 27.5.ª y 6ª, y en la Norma Foral de Álava 37/2013, art. 31.3.

ISBN: 978-84-7777-502-7

— a los bienes inmuebles exentos, que hayan sido objeto de cesión o de constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos, comprendiendo su arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza; ni
— a la parte del valor de las participaciones que se corresponda con bienes inmuebles no afectos a explotaciones económicas, cuando dediquen los citados inmuebles a su cesión o a la constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos, comprendiendo su arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

Sin embargo, sí se aplica la exención cuando los bienes anteriores se encuentren afectos a una actividad económica de arrendamiento de inmuebles para la que el contribuyente cuente con, al menos, una plantilla media anual de 5 trabajadores (anteriormente de 10) empleados por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad.

En Bizkaia, la exención no alcanzará a la parte del valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas especiales que se establecen en la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero (*ex* arts. 17 y 18), que se corresponda con el valor de los activos no necesarios para el ejercicio de la actividad económica.

Gipuzkoa no contaba hasta diciembre de 2015 con una regulación similar en la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, y lo que incorporaba en el art. 6 de la Norma Foral era una bonificación por elementos afectos a actividades económicas y por acciones y participaciones en determinadas entidades cuyo principal destino fueran actividades agrícolas, ganaderas, apicultoras o forestales. Además, el art. 27 de la Norma Foral 10/2012 agregaba una bonificación del 75% por elementos afectos a actividades económicas y por acciones y participaciones en determinadas entidades. Es la Norma Foral 6/2015, de 23 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, la que —con efectos desde el 1 de enero de 2015— sustituye la bonificación del 75% de los elementos afectos a actividades económicas y las participaciones en determinadas entidades, por la exención cuando se cumplan determinados requisitos similares[29] a la regulación en el resto de los THPV.

[29] Con efectos para el año 2015, el requisito exigido respecto a contar, al menos, con una plantilla media anual de cinco personas empleadas por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva, se sustituye por el de contar, al menos, con una persona empleada por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva. Así lo determina la Norma Foral de Gipuzkoa 6/2015, en su disposición transitoria única.

## 2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en territorio común y en el País Vasco

Impuesto polémico y de amplias divergencias territoriales, es un tributo cedido a las CC.AA. de Régimen Común que coexiste con los regímenes propios de los THPV y que ha sido aprovechado «para desarrollar un amplísimo conjunto de medidas fiscales que desnaturalizan notablemente el gravamen, alejándolo de los debidos parámetros de generalidad que le corresponden»[30], como se ha encargado de poner de manifiesto no solo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), sino el propio Tribunal Constitucional (TC), como tendremos oportunidad de comprobar.

Los puntos de conexión de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias[31], se recogen en los arts. 28 y 32, que determinan para la obligación personal de contribuir la residencia fiscal del causante o del donatario[32] del período de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto; todo ello puesto en conexión necesaria con el art. 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Para los THPV son los arts. 25 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, aprobado por Ley 2/2012, de 23 de mayo, los que se encargan de determinar como punto de conexión el mayor número de días del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del ISD[33]. No obstante, el art. 25.2 del Concierto fija que «las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante... hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al art. 7. 2 del Estatuto de Autonomía»[34].

---

[30] AA. VV.: *Memento Práctico Francis Lefebvre Sucesiones y Transmisiones 2015,* Francis Lefebvre, Madrid, 2015, p. 3.

[31] La RDGT V1691-12, de 6 de agosto de 2012, fija que «es condición previa y necesaria a la atribución del rendimiento a una determinada Comunidad Autónoma y al eventual ejercicio por esta de las facultades normativas que le confiere la Ley 29/2009, la condición de residente del causante».

[32] Téngase en cuenta que, para el caso de que se trate de bienes inmuebles, el art. 32.2.b) de la Ley 22/2009 dispone que se estará a la ubicación del inmueble.

[33] En este mismo sentido se expresan los arts. 2 y 3 de la Norma Foral de Bizkaia 4/2015, de 25 de marzo; arts. 2 y 3 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, de Álava; así como los arts. 2 y 2 bis de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, de Gipuzkoa.

Al respecto se puede consultar ALONSO ARCE, I.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el nuevo Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», en *Comentarios al nuevo Concierto Económico Vasco*, Ad Concordiam, Bilbao, 2003, pp. 192 y ss., http://www.conciertoeconomico.org/phocadownload/comentarios_al_nuevo_concierto_economico.pdf, consulta realizada el 21 de octubre de 2015.

[34] La RDGT V1073-13, de 3 de abril de 2013, considera sujeta a la legislación catalana una donación dineraria efectuada a un hijo con residencia actual en Barcelona, aun cuando en el cómputo de los últimos 5 años hubiese residido un mayor número de días en Bizkaia. A esta y a otras paradojas se refiere DE LA HUCHA CELADOR, F.: «El Concierto Económico del País Vasco y el Convenio Económico de Navarra: relaciones horizontales y conflictos competenciales», *Revista Española de Derecho Financiero,* n.º 123, 2004, pp. 559-602.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Por lo que respecta al ISD en el ámbito de las empresas familiares, y a diferencia del IP, lo que recoge el art. 20. 2. c) y 6 LISD es una reducción sobre la BI en vez de un supuesto de exención. El ISD es, sin duda, uno de los impuestos claves en la fiscalidad de la empresa familiar. «La sucesión en la empresa familiar es un momento de singular importancia y presenta implicaciones que van mucho más allá de los aspectos meramente tributarios. Desde el punto de vista de la fiscalidad, el objetivo que se ha venido persiguiendo en los últimos tiempos es el de otorgar un trato especial para las adquisiciones a título gratuito de las empresas o de las acciones representativas de las sociedades de un grupo familiar, de tal modo que no se perjudique la continuidad de la empresa por el hecho de que se produzca una transmisión gratuita a miembros de dicho grupo familiar»[35]. Como podrá advertirse seguidamente, tanto en los supuestos de aplicación de la reducción por adquisiciones «mortis causa» —art. 20.2.c) LISD— como «inter vivos» —art. 20.6 LISD— es condición necesaria que la empresa de que se trate goce de exención en el IP. Dicho de otro modo: la exención en el IP del causante[36] se convierte en *conditio sine qua non* para proceder a determinar el resto de circunstancias referentes a la reducción prevista en el ISD tal y como tiene declarado la Dirección General de Tributos (DGT)[37]. De este modo, la prelación de requisitos puede establecerse como sigue:

### 1. Adquisición «mortis causa»: art. 20.2.c) LSD

#### A) *Adquisición de una empresa familiar*

Aplicación de una reducción del 95% sobre la BI en las adquisiciones «mortis causa» en las que confluyan los siguientes requisitos:

a) Requisitos objetivos: Que se trate de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades a los que sea de aplicación la exención regulada en el art. 4.8 LIP.
b) Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y si no existen, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el 3º grado (grupo subsidiario).
c) Requisitos temporales: Que la adquisición se mantenga durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente den-

---

También puede consultarse la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 15 de marzo de 2005, así como la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 29 de abril de 2010.

[35] Ponencia de Estudio para la Problemática de la Empresa Familiar. Boletín Oficial de las Cortes Generales, de 23 de noviembre de 2001 (BOE 312).

[36] Así lo reconoce la RDGT V0034-09, de 12 de enero de 2009.

[37] RDGT 1419-01, de 9 de julio de 2001; 0013-02, de 11 de enero de 2002; 0829-07, de 18 de abril de 2007; V0315-09, de 17 de febrero de 2009; V0832-09, de 20 de abril de 2009, y, entre las más recientes, que sirva de ejemplo V0683-12, de 2 de abril de 2012.

tro de este plazo. No podrán realizarse actos de disposición que puedan minorar de forma sustancial el valor de la adquisición[38].

B) *Adquisición de participaciones en determinadas entidades*

a) Requisitos objetivos: Que se trate de transmisiones de participaciones en entidades exentas en IP. Para calcular el requisito del porcentaje de participación que otorga la exención en el IP, habrá que referirla a la fecha del fallecimiento del causante. A esta misma fecha habrá que estar para fijar la condición del ejercicio de funciones de dirección en relación al empresario fallecido[39]. «Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso»[40].

---

[38] En relación con esa prohibición de realización de actos de disposición y operaciones societarias que puedan minorar de forma sustancial el valor de la adquisición, la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, relativa a la aplicación de las reducciones en la BI del ISD, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, estableció en su epígrafe 1.3.f) un criterio interpretativo, seguido en diversas contestaciones a consultas, conforme al cual y respecto de las actuaciones a que se refiere la Ley se establece lo siguiente: «Con respecto a uno de los más frecuentes, cual es el caso de que los órganos de administración de las entidades en que participa el causahabiente, realizan una serie de operaciones societarias acogidas al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de las mismas que, manteniendo el valor de adquisición, la titularidad se ostenta, no de las acciones heredadas sino de las recibidas a cambio de las mismas, si el valor de adquisición se conserva y se cumplen los demás requisitos previstos en el art. 20 LISD, el causahabiente no perdería la reducción practicada». Este criterio, de plena aplicación a los supuestos de adquisición «inter vivos» a que se refiere el art. 20.6 LISD, implica que si, una vez efectuada la reducción de capital y al no existir devolución de aportaciones, el «valor en libros» o valor patrimonial contable de las acciones o participaciones recibidas en lugar de las adquiridas «inter vivos», mantiene, al menos, el valor de adquisición por el que en su día se practicó la reducción, la operación societaria no afectará al mantenimiento del derecho a la reducción aplicada por los donatarios. *Vid.* RDGT V0817-12, de 18 de abril de 2012.

En el supuesto de una sociedad que se escinde, la DGDT ha entendido que, «salvo en el caso de que el valor del 50% de la finca mantenga en la actualidad el valor de la adquisición «mortis causa» del inmueble entero, la operación prevista comportará una minoración sustancial del valor de adquisición por el que se practicó la reducción en el ISD, con incumplimiento del requisito de permanencia a que se refiere el art. 20.2.c) y, en consecuencia, con los efectos que establece el último párrafo de dicho art., apartado y letra» (RDGT V0723-13, de 8 de marzo de 2013).

En la RDGT V0690-15, de 3 de marzo de 2015, se establece que «la aportación por los socios a la entidad matriz de su participación indivisa en el local donde desarrolla su actividad una de las empresas participadas, elemento patrimonial afecto a la misma conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no tendría incidencia en el disfrute de los beneficios fiscales mencionados en el párrafo anterior. La aportación, por último, de inmuebles destinados al arrendamiento y sin relación con la actividad empresarial de que se trata constituirían una actividad diferenciada con acceso, en su caso, a la exención en el impuesto patrimonial y reducciones en el sucesorio en los términos y condiciones antes expresados».

[39] Así lo entiende la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 26 octubre 2012, en el FJ 7º.

[40] STS de 16 de diciembre 2013, FJ 5º.

ISBN: 978-84-7777-502-7

b) Requisitos subjetivos: Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y si no existen, ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el 3º grado (grupo subsidiario).
c) Requisitos temporales: mantener el valor 10 años y no realizar actos de disposición.

## 2. Transmisión «inter vivos»: art. 20.6 LISD

### A) *Transmisión de empresa individual o negocio profesional*

Se aplicará una reducción en la BI para determinar la liquidable del 95% del valor de adquisición, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Requisitos objetivos: empresa o negocio individual al que le sea de aplicación la exención del IP referido al último período impositivo anterior a la donación.
b) Requisitos subjetivos:
   — Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados, tanto los afines como por consanguinidad[41].
   — Que el donante tenga más de 65 años[42] o incapacidad permanente y que cese en las funciones de dirección desde la transmisión.
   — Que el donatario mantenga la exención en IP durante los 10 años siguientes a la donación, y que no lleve a cabo actos de disposición que disminuyan el valor de la adquisición. El problema surge cuando hay varios donatarios que no constituyen una sociedad, en cuyo caso se exigirán los requisitos de exención en el IP en relación a cada uno de ellos[43]. También puede haber

[41] Pese a la omisión en el texto de la LISD, la DGT ha entendido que lo son tanto afines como por consanguinidad. *Vid*. RDGT V1379-05, de 8 de julio de 2005.

[42] En diversas contestaciones a consultas, y en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, la DGT ha mantenido de forma reiterada que, en el caso de donación de bienes comunes de la sociedad conyugal, bastaba con que uno de ellos alcance la edad de 65 años exigida para practicar la reducción mencionada; sin embargo, ese criterio presuponía o tenía en cuenta la acumulación de las dos donaciones en tales casos en una sola conforme al art. 38 del Reglamento del Impuesto. Anulado el precepto reglamentario por la STS de 18 de febrero de 2009, desaparece el fundamento normativo que justificaba el criterio administrativo, por lo que habrán de practicarse liquidaciones separadas para cada cónyuge. De forma consecuente, los requisitos exigidos por el art. 20.6 LISD, y en concreto el referido a la edad, deberán ser cumplidos por cada donante. *Vid*. RDGT V1164-11, de 11 de mayo de 2011, y V2151-14, de 5 de agosto de 2014.

[43] Así lo reconoce la RDGT V0448-04, de 21 de diciembre de 2004, cuando establece: «si solo una de las donatarias va a ejercer la actividad de forma «habitual, personal y directa» y siempre que cumpla el requisito referido al porcentaje de rentas que detalla el art. 4.Octavo.Uno LIP, solo en ella se producirá el derecho a la exención en dicho impuesto y, en consecuencia, la reducción procedería exclusivamente en su caso y por el valor de adquisición que proporcionalmente le corresponda. Debe tenerse presente que, en los términos que prevé el escrito de consulta, quedaría constituida una comunidad de bienes entre las tres hermanas donatarias, exigiéndose de forma separada e individual para cada comunera la realización en tales términos de la actividad empresarial para poder acceder a la exención en el impuesto patrimonial». *Vid*. también RDGT V1781-15, de 9 de junio de 2015.

problemas para mantener el beneficio fiscal patrimonial en caso de que la actividad requiera título habilitante para su ejercicio.

c) Requisitos temporales: mantener el valor de lo adquirido, mantener la exención en IP durante 10 años y no realizar actos de disposición.

B) *Transmisión de participaciones en determinadas entidades*[44]

a) Requisitos objetivos: Que se trate de transmisiones de participaciones en entidades exentas en IP.
b) Requisitos subjetivos:

— Que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados.
— Que el donante tenga más de 65 años o incapacidad permanente[45] y que cese en las funciones de dirección desde la transmisión[46].
— Que el donatario mantenga la exención en IP durante los 10 años siguientes a la donación, y que no lleve a cabo actos de disposición que disminuyan el valor de la adquisición.

c) Requisitos temporales: mantener el valor de lo adquirido por donación durante 10 años, conservar la exención en IP y no realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones «mortis causa» a que se refiere la letra c) del apartado 2 del art. 20 LISD.

---

[44] Conforme a lo dispuesto en el art. 33.3 LRPF, en la medida en que se cumplan los requisitos que se exponen, a efectos del IRPF, se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de la donación de las participaciones por tratarse de una transmisión lucrativa de participaciones a las que se refiere el art. 20.6 LISD. El donatario se subrogará en el valor y en la fecha de adquisición de las participaciones recibidas. *Vid.* RDGT V1927-11, de 4 de agosto de 2011.

[45] Recordar de nuevo, como lo hace RDGT V2151-14, de 5 de agosto de 2014, que «anulado por el Tribunal Supremo el art. 38 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (STS de 18 de febrero de 2009) ya no puede entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal exista una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro. Lógica consecuencia de ello será que cada uno, también de forma separada, haya de cumplir los requisitos de edad o incapacidad, así como respecto al abandono de funciones directivas que en su caso desempeñasen, conforme exige el art. 20.6 LISD».

[46] La DGT estima que la percepción de dietas por asistencia al Consejo de Administración por parte del donante y antes directivo de las entidades de que se trata, no significará incumplimiento de lo previsto en la letra b) del art. 20.6 LISD siempre que, sin ejercicio de funciones directivas, su importe y periodicidad se ajusten a la escritura constitutiva y estatutos sociales. RDGT V0197-06, de 31 de enero de 2006; V2738-13, de 16 de septiembre de 2013; V3625-15, de 19 de noviembre de 2015, entre otras. Resulta importante traer a colación también las SsTS de 12 de marzo y 10 de junio de 2009, que entienden que la percepción de una pensión de jubilación no impide el derecho a la exención patrimonial y a la reducción sucesoria por constituir esa percepción cuestión jurídica ajena a la normativa tributaria.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Vistos sucintamente los beneficios fiscales para las empresas familiares en el IP y en el ISD, nos corresponde señalar las dificultades de coordinación que supone condicionar impuestos de hechos imponibles diversos con devengos distintos. Veamos.

— Devengos: mientras que el IP se devenga a 31 de diciembre y no se prevén períodos impositivos cortos, el ISD se devenga en el día del fallecimiento del causante en las transmisiones «mortis causa» —*ex* art. 24.1 LISD—, de modo que, salvo que dichas situaciones coincidan a 31 de diciembre —que será lo menos probable—, los momentos en los deben entenderse realizados ambos hechos imponibles son completamente diferentes. La general aceptación de que es el momento del devengo de cada tributo al que hay que referir sus requisitos y condiciones, implica que las participaciones transmitidas deban estar exentas en la fecha del fallecimiento. Pues bien, esta es la alternativa elegida por la DGT en la Resolución 2/1999, sobre reducciones en la BI del ISD, en la que se establece que «hay que atender a la fecha del devengo del propio ISD para poder aplicar las reducciones, y ello con independencia de que el 31 de diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el IP»[47]. Pero aún existe otro impuesto que se interrelaciona con los dos anteriores, el IRPF. No debe olvidarse que para que resulte de aplicación la exención en el IP en el ejercicio individual de una actividad económica es preciso que el sujeto pasivo ejerza la actividad con habitualidad, de forma personal y directa, y que la misma constituya su principal fuente de renta; y esta última condición se verifica cuando al menos el 50% de su BI del IRPF proceda de los rendimientos netos de dicha actividad. Asimismo, conviene recordar que para el caso de participaciones en determinadas entidades es imprescindible ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad participada y percibir por ello una retribución que represente más de un 50% del total de sus rendimientos de trabajo y de actividades económicas. Sin embargo, el problema aquí aparece resuelto por la previsión de períodos impositivos cortos con origen en el fallecimiento del causante —*ex* art. 13 LIRPF—, de modo que en el caso de transmisiones «mortis causa» habrá que atender al período comprendido entre el primer día del año y la fecha del fallecimiento. En caso de donaciones, el epígrafe 2.1.e) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, señala,

[47] Al respecto pueden consultarse las SsTS de 26 de octubre de 2012 y de 16 de diciembre 2013, cuyo FJ 5º dispone: «En el supuesto en que el causante fuera la persona que llevara a cabo las actividades de dirección de la empresa familiar, su fallecimiento determinaba el devengo del impuesto sobre sucesiones y el devengo anticipado en renta, recayendo sobre sus herederos la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación. Este ejercicio de renta, anticipadamente devengado, es el último periodo impositivo anterior a la transmisión «mortis causa» que constituye el hecho imponible del impuesto sobre sucesiones. Idéntica solución debemos dar cuando quien lleva a cabo las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, pese a que para él no se produzca el devengo anticipado en su impuesto sobre la renta del ejercicio en que tiene lugar el deceso».

a propósito de la conciliación de los distintos devengos entre el ISD y el IP, que a efectos de los requisitos exigidos referidos al porcentaje familiar de control y percepción de determinado nivel de rentas ha de tomarse en cuenta el período impositivo anterior a la donación, dado que ésta no interrumpe el período impositivo a efectos del IRPF. De igual forma, habrá de tomarse igual período anterior a efectos del cumplimiento del ejercicio de actividad económica porque, de lo contrario, se llegaría al absurdo de que la aplicabilidad de la reducción quedaría condicionada al siguiente devengo del IP, al finalizar el ejercicio en que formalizase la donación.

— Valoración: queremos dejar mínima constancia de los problemas que se suscitan en este ámbito y que llevan aparejada una diferente valoración en función de que el sujeto pasivo del IP lleve o no contabilidad ajustada al Código de Comercio, conforme se desprende del art. 11 LIP. También presenta problemas la aplicación del principio de proporcionalidad de la exención del IP al ISD que ha confirmado la STS de 16 de julio de 2015[48].
— Grupo de parentesco: a efectos de la exención en el IP, el causante solo puede formar grupo de parentesco con su cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado, pero no con sobrinos[49]. Así las cosas y siendo un sobrino el que ejerza las funciones directivas y perciba las remuneraciones por su desempeño y no formando grupo de parentesco con el causante, no concurriría en éste el derecho a la exención en el IP, consecuentemente, tampoco procedería la reducción sucesoria para el sobrino, pese a que los requisitos subjetivos de la reducción en el ISD se extienden hasta el tercer grado[50].
— Puzle autonómico: conforme a la Ley 29/2009, de 18 de diciembre, las CC.AA. podrán afectar a las reducciones de la base imponible, la tarifa del impuesto, cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, así como las deducciones en la cuota. Ello supone que las CC.AA. que así lo dispongan podrán regular aspectos claves de la regulación de este impuesto, como así ha sucedido. Ello nos ha llevado a estar ante un auténtico puzle fiscal autonómico[51]. Prueba de lo dicho es el cuadro que adjuntamos.

---

[48] El TS acepta en esta Sentencia que la aplicación del beneficio fiscal no se realice sobre el valor total de las acciones sino únicamente en un determinado porcentaje (solo el afecto), como consecuencia de no encontrarse afectos la totalidad de los elementos patrimoniales titularidad de la entidad.

[49] Que lo son de tercer grado.

[50] RDGT V2773-11, de 22 de noviembre de 2011.

[51] ALONSO GONZÁLEZ, C.M.: «Impuesto sobre Sucesiones y Patrimonio», *op. cit.*, p. 42. En este mismo sentido se expresan BRIONES FERNÁNDEZ, L. y ZURERA HERNÁNDEZ, A.: «Conclusiones del grupo de trabajo de la Fundación Impuestos y Competitividad para la reforma de los Impuesto sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones», en AA. VV., *Propuestas para la reforma de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, p. 34.

ISBN: 978-84-7777-502-7

ISD - ADQUISICIONES *«MORTIS CAUSA»*

| **Beneficios fiscales transmisiones hereditarias de empresas o negocios familiares** | **CAT** | **GAL** | **AND** | **AST** | **CANT** | **RIO** | **MUR** | **VAL** | **ARA** | **CLM** | **CAN** | **EXT** | **BAL** | **MAD** | **CYL** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Mejora de la reducción estatal** | * | | * | | * | | | | * | | * | | * | * | |
| **Reducción propia** | * | * | | * | | * | * | * | * | * | | * | | | * |

ISD - ADQUISICIONES «INTER VIVOS»

| **Beneficios fiscales transmisiones hereditarias de empresas o negocios familiares** | **CAT** | **GAL** | **AND** | **AST** | **CANT** | **RIO** | **MUR** | **VAL** | **ARA** | **CLM** | **CAN** | **EXT** | **BAL** | **MAD** | **CYL** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Mejora de la reducción estatal** | * | | * | | * | | | | * | | * | | * | | |
| **Reducción propia** | * | * | | * | | * | * | * | * | * | | * | * | | |

*Fuente:* LÍNEAS DE ACTUACIÓN DE LAS CCAA EN TRIBUTOS CEDIDOS Y TRIBUTOS PROPIOS Tributación Autonómica. Medidas 2015. http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20II%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202015%20v9%20web.pdf

Por lo que respecta a la regulación de la fiscalidad sucesoria en los THPV[52] referida a las empresas familiares, se mantiene la diferencia entre transmisiones «inter vivos» y «mortis causa», por lo que procederemos con esta misma bifurcación.

[52] La Comisión Europea, el 21 de febrero de 2013, instó a España a que modificase las disposiciones de la legislación relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los Territorios Históricos de Álava y Bizkaia, ya que no se ajustaban a la libre circulación de capitales. En virtud de esa legislación, la deuda

1. Adquisición «mortis causa» de empresa individual o negocio profesional:

Álava: la reducción relativa a la adquisición «mortis causa» de empresa individual o negocio profesional se encuentra regulada en el art. 22.7 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, en la redacción otorgada por el art. 1.5 de la Norma Foral 32/2013, de 27 de noviembre. De modo coincidente con la norma estatal, establece una reducción del 95% en las adquisiciones por causa de muerte de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en determinadas entidades, por colaterales hasta el tercer grado, siempre que no existan descendientes o adoptados y que la adquisición se mantuviera durante los 5 años siguientes al fallecimiento del causante, a diferencia del período decenal previsto en la LIP.

Bizkaia: aquí la regulación de la reducción relativa a la adquisición «mortis causa» de empresa individual o negocio profesional la hallamos en el art. 43.3 de la Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, en los mismos términos que en la normativa alavesa, manteniendo la misma diferencia temporal con la LIP en relación al mantenimiento de lo recibido por causa muerte y beneficiado con la reducción en la BI.

Gipuzkoa: en este supuesto es la Norma Foral 6/2015, de 23 de diciembre, la que se encarga de adaptar técnicamente la reducción «mortis causa» por adquisición de empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades del art. 19.5 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, a la sustitución operada en el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas de la bonificación del 75% de elementos afectos a actividades económicas y participaciones en determinadas entidades[53], por la exención. Sin embargo, permanece inalterada la reducción de la BI en el 75%, así como la exigencia de que la adquisición se mantenga durante los 10 años siguientes al fallecimiento de la persona causante, salvo que falleciese la persona adquirente dentro de ese plazo. Ambas cuestiones son modificadas por la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, ampliando al 95% el porcentaje de reducción de la adquisición «mortis causa» de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades o de derechos de usufructo sobre los mismos, a las que sea de aplicación la exención en el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, reduciendo el plazo de mantenimiento de 10 a 5 años.

---

pública emitida por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales y las Entidades Locales Territoriales de los THPV recibe un trato fiscal preferente. Ello significa que, en caso de herencia, los títulos de deuda pública de dichas administraciones se gravan en menor medida que otros títulos similares. Ese tratamiento fiscal establece una discriminación respecto de las inversiones en deuda pública emitida por otros Estados miembros (MEMO/13/122). La primera en proceder a la modificación fue Álava y se anunció la intención de presentar un recurso de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia de la UE para Bizkaia, que finalmente procedió a su derogación.

[53] Era el art. 19.5 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, el que se encargaba de prever el beneficio fiscal en la adquisición «mortis causa» de empresa individual o negocio profesional, recogiendo una reducción sobre la BI del impuesto del 75% siempre que la adquisición se mantuviera durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.

ISBN: 978-84-7777-502-7

2. Reducción por adquisición «inter vivos» de empresa individual o negocio profesional:

Álava: el beneficio fiscal consistente en la adquisición «inter vivos» de empresa individual o negocio profesional se encuentra regulado en el art. 22.9 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo. Para su aplicación la norma exige el cumplimiento de los siguientes requisitos, similares a los de la LISD, a saber:

a) Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
b) Que, si el donante viniese ejerciendo funciones de dirección, dejará de hacerlo.
c) El donatario deberá mantener lo adquirido durante los 5 años siguientes a la escritura de donación, a diferencia del período decenal de la LISD, y a semejanza de otras regulaciones por parte de otras CC.AA.

Bizkaia: la norma encargada de prever en este territorio el beneficio fiscal de referencia es el art. 19.6 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, añadido por el art. 2 de la Norma Foral 18/2014, de 16 de diciembre. La regulación es exacta en todo a su homólogo alavés.

Gipuzkoa: es el art. 19.6 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, añadido por el art. 2 de la Norma Foral 18/2014, de 16 de diciembre, el encargado de incorporar la reducción por adquisición «inter vivos» de empresa individual o negocio profesional, aunque adaptada técnicamente por la Norma Foral 6/2015, de 23 de diciembre, a la nueva exención del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. En este caso, y por efecto de la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, se contempla una reducción del 95% —frente a la anterior reducción del 75%— sobre la BI, con las siguientes condiciones:

a) Que el donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
b) Que, si el donante ejerciese funciones de dirección, dejara de hacerlo y de percibir remuneraciones por ello desde el momento de la transmisión. No se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.
c) En cuanto a la persona donataria, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención regulada en el art. 6 bis de la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, sel Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, durante los 5 años[54] siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que fallezca dentro de este plazo. Asimismo, la persona donataria no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

[54] También es la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, la que se encarga de homogeneizar con el resto de THPV el plazo de mantenimiento de lo donado.

## III. LOS IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES Y SOBRE EL PATRIMONIO EN LOS ESTADOS MIEMBROS EN RELACIÓN CON LAS EMPRESAS FAMILIARES

Por lo que al ISD se refiere, debe afirmarse que si hasta fechas recientes no existían normas de armonización en la Unión Europea (UE)[55] en el ámbito de los impuestos directos, menos aún constaban en el ISD. En ausencia de tales normas, los ISD son competencia de los Estados miembros. Sin embargo, en el ejercicio de sus competencias éstos deben respetar las libertades fundamentales consagradas en la legislación de la UE y, por lo tanto, no pueden discriminar en función de la nacionalidad o restringir de manera injustificada tales libertades. El TJUE ha confirmado la aplicación de estos principios a los ISD. Sin embargo, el propio Tribunal también ha afirmado que los Estados miembros no están obligados a eliminar la doble imposición causada por el ejercicio paralelo de sus derechos fiscales[56]. Si a ello añadimos el reducido número de CDI en materia de ISD[57], el problema parece evidente[58].

Pues bien, dada la relevancia y la incidencia en la efectividad de las libertades comunitarias, se publicó un documento de trabajo de los servicios de la Comisión[59] que presentaba un resumen ejecutivo de la evaluación de impacto que acompaña al documento titulado «Recomendación de la Comisión relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones»[60]. A ello debe añadirse el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Par-

---

[55] En materia de sucesiones los trabajos de la OCDE comienzan el año 1963, año en el que se elabora un Proyecto de Convenio para resolver el problema de la doble imposición sobre las herencias. Así las cosas, el 31 de mayo de 1966 vio la luz el primer Modelo de Convenio de Doble Imposición en materia de Impuestos sobre las Sucesiones. Fue en el lejano año de 1982 cuando se elaboró el actual CDI, que extiende su ámbito de aplicación a las adquisiciones «inter vivos» que en el Modelo de 1966 no estaba previsto (art. 2.1 MCOCDE 1982).

[56] Sentencia de 12 de febrero de 2009, *Block*, C-67/08, EU:C:2009:92, apartado 30.

[57] En efecto, llama la atención la escasa utilización de dicha técnica —en comparación con renta y patrimonio—, pues solo son tres los Convenios firmados por España: Grecia (6 de marzo de 1919), Francia (BOE 7 de enero de 1964), y Suecia (BOE 16 de enero de 1964). Además, su antigüedad ha supuesto que sea inexistente la doctrina administrativa en la materia y casi se reduce a una RDGT de 12 de febrero de 1990. Sobre ello puede consultarse más extensamente LUCHENA MOZO, G.M.: «Las PYMES familiares en Europa: notas sobre su tratamiento fiscal», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 303, 2010, p. 138; TRINXET LLORCA, S.: *European Union Direct Taxes*, Asset Protection Publishing, UK, 2010, pp. 121 y 122.

Sobre los CDIs en materia de ISD firmados entre los Estados miembros, puede consultarse la Recomendación de la Comisión relativa a medidas encaminadas a evitar la doble imposición en materia de sucesiones, COM (2011) 8819 final. ANEXO II, p. 12.

[58] Así lo entienden también CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P.: «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer», *Revista Aranzadi*, n.º 11, 2012, BIB 2012\361, www.westlaw.es, consulta realizada el 23 de octubre de 2015.

En este mismo sentido MAISTO, G.: «The pursuit of harmonization regarding taxes on death and the international implications», *Bulletin of International Taxation,* Vol. 65 (2011), n.º 4-5, pp. 253 y ss.

[59] SEC(2011) 1488 final, SEC(2011) 1489 final y SEC(2011) 1490.

Así se había puesto de manifiesto también en COM(2010) 769 y documento de trabajo de los servicios de la Comisión SEC(2010) 1576.

[60] COM (2011) 8819 final.

ISBN: 978-84-7777-502-7

lamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo —Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE»[61].

La Comisión y el Comité Económico y Social opinan que los problemas transfronterizos relacionados con los ISD podrían resolverse sin necesidad de armonizar las normas de los Estados miembros relativas a dichos impuestos, las cuales seguirían, por tanto, dependiendo de las decisiones estratégicas de cada Estado miembro. Posiblemente baste con asegurar que la interacción entre las normas de los Estados miembros sea más coherente, de tal modo que se reduzcan las posibilidades de imposición doble o múltiple de las herencias[62]. Paralelamente, y en virtud de las libertades fundamentales consagradas por los Tratados, la Comisión estima que los Estados miembros deben en cualquier caso abstenerse de aplicar un ISD que suponga una discriminación en detrimento de las situaciones transfronterizas[63].

Algunas de las Sentencias del TJUE[64] que han reflejado situaciones contrarias al Derecho comunitario[65] con el impuesto sucesorio son:

---

[61] Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE», COM(2011) 864 final (2012/C 351/09).

[62] El Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo «Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE» añade específicamente que «puede considerarse que el enfoque de proporcionar exclusivamente recomendaciones para su aplicación por los distintos Estados miembros no es suficientemente eficaz en la práctica —se reconoce que también sería deseable, tal como propone la Comisión, que se animase a los distintos Estados miembros, de forma expeditiva, a aplicar unos mecanismos de deducción de la múltiple imposición fiscal más eficaces y flexibles, mientras que la Comisión examinaría la evolución de los próximos tres años con el fin de adoptar, si fuese necesario, una posición fuerte mediante una directiva».

[63] *Cfr*. O'SHEA, T.: «Belgian Inheritance Tax Rules Breach EU Law», *Tax Notes International*, n.º 18, 2011, pp. 217 y ss.

[64] Es previsible que también acabe en Sentencia el procedimiento iniciado contra Grecia el 20 de noviembre de 2013 en el que la Comisión solicitó a las autoridades griegas la modificación de su legislación fiscal en materia sucesoria por ser discriminatoria (MEMO/13/1005 20/11/2013. http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1005_en.htm). La primera medida se refiere a una exención tributaria de la legislación griega que afecta a herencias de bienes raíces. La exención solo se concede a los nacionales de la UE que residen en Grecia y que no son propietarios de una vivienda habitual. La Comisión considera que esto discrimina a los nacionales de la UE y del Espacio Económico Europeo (EEE) que residan fuera de Grecia, y es un obstáculo a la libre circulación de capitales que figura en los Tratados. La segunda medida se refiere a una disposición discriminatoria por la que Grecia permite un tipo impositivo preferencial por legados a organizaciones sin fines de lucro en otro Estado de la UE o del EEE, con la única condición de reciprocidad. La Comisión considera que la aplicación de una condición de reciprocidad se traduce en un trato discriminatorio, que es un obstáculo a la libre circulación de capitales. El 26 de marzo de 2015 la Comisión decide finalmente llevar a Grecia ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (IP/15/4674, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4674_en.htm ).

[65] No fue así en la Sentencia de 23 de febrero de 2006, *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rec. p. I-1957. *Vid*. al respecto BROEK, J.J. van den y WILDEBOER, M.R.: «European Court of Justice permits inheritance tax based on nationality in Van Hilten-Van der Heijden», *Bulletin for International Taxation*, Vol. 61 (2007), n.º 5, pp. 214-219.

a) La Sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C-364/01, Rec. p. I-15013, es una de las primeras que se encarga de enjuiciar una norma sucesoria neerlandesa, al crear una situación en la cual algunos elementos del patrimonio situado en los Países Bajos y gravados por una obligación de entrega son objeto de un trato fiscal diferente en función de que el causante residiera en los Países Bajos o en el extranjero en la fecha de su fallecimiento. El Tribunal acaba concluyendo que, con base en la Directiva 88/36, las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia en función de la residencia, restringen los movimientos de capitales.
b) En el caso *Geurts y Vogten* (Sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts and Vogten*, C-464/05, Rec. p. I-09325), con base en este caso en la libertad de establecimiento, el Tribunal afirmó que es discriminatorio que una empresa familiar no pueda aplicar deducciones por sus herederos por no emplear trabajadores del Estado miembro en cuestión.
c) El Tribunal dictaminó en el caso *Jäger* (Sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06, Rec. p. I-123) que la libre circulación de capitales prohíbe a los Estados miembros adoptar una legislación que permita aplicar una valoración especialmente favorable y una exención parcial a los activos localizados en dicho Estado miembro, frente a los activos situados en otros Estados miembros, que se evaluarían con arreglo a las normas habituales del valor justo del mercado. En la medida en que el cálculo del impuesto se halla directamente relacionado con el valor de los bienes incluidos en la herencia, no existe objetivamente ninguna diferencia de situación que pueda justificar una desigualdad de trato fiscal en lo que atañe al importe de la cuota del impuesto sobre sucesiones adeudado por un bien situado en Alemania y un bien situado en otro Estado miembro, respectivamente. Por lo tanto, una situación como la del Sr. Jäger es comparable a la de cualquier otro heredero que reciba una herencia integrada únicamente por un bien agrícola y forestal sito en Alemania, transmitido por una persona domiciliada en ese mismo Estado.
d) También en la Sentencia de 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp y otros*, C-11/07, Rec. p. I-6845, la libre circulación de capitales se erige en fundamento para entender que un no residente que hereda un inmueble situado en Bélgica está en situación comparable con los herederos residentes en relación a la normativa que configura la BI del impuesto sucesorio.
e) En sentido similar le sigue la Sentencia de 11 de septiembre del 2008, *Arens-Sikken*, C-43/07, Rec. p. I-6887. Aquí el Tribunal estima que la normativa de un Estado es contraria al Derecho de la UE si permite que un heredero se deduzca las deudas relativas a los bienes heredados únicamente cuando estuviese residiendo en el Estado miembro en el que el inmueble está situado.
f) El Tribunal también declaró incompatible con la libre circulación de capitales una disposición del impuesto sobre donaciones (y sucesiones) en el asunto *Mattner*

ISBN: 978-84-7777-502-7

(Sentencia de 22 de abril de 2010, *Mattner*, C-510/08, Rec. p. I-3553), en el que la desgravación fiscal para los hijos del donante es inferior si todas las partes son no residentes de lo que habría sido si alguna de ellas fuese residente[66].

g) En el asunto *Halley* (Sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Halley*, C-132/10, Rec. p. I-08353) el Tribunal consideró discriminatorio establecer plazos de prescripción distintos para la valoración de acciones nominativas, a efectos de tributación de una sucesión, en función de la ubicación, en el Estado miembro de tributación o en otro Estado miembro, de la sede de la dirección efectiva de la empresa emisora en la que participaba el difunto. El Tribunal no encontró justificación alguna para esa restricción de la libre circulación de capitales, en particular, dado que el período de diez años no se basa en el tiempo necesario para que las autoridades tributarias recurran eficazmente a mecanismos de asistencia mutua entre Estados miembros o a otros medios alternativos que permitan averiguar el valor de las acciones en juego[67].

h) En el caso *Scheunemann* (Sentencia de 19 de julio de 2012, *Scheunemann*, C-31/11, EU:C:2012:481) el Tribunal determina que una normativa de un Estado miembro que, para calcular el impuesto de sucesiones, deniega determinadas ventajas fiscales a una herencia en forma de participación en una sociedad de capital establecida en un país tercero, mientras que las confiere en caso de herencia de tal participación si el domicilio social está situado en un Estado miembro, afecta principalmente a la libertad de establecimiento en el sentido de los arts. 49 TFUE y siguientes, puesto que dicha participación permite a su poseedor ejercer una influencia efectiva en las decisiones de dicha sociedad y determinar sus actividades. Dichos preceptos no se aplican a los supuestos relativos a participaciones en sociedades cuyo domicilio social se encuentre en un país tercero[68].

i) En *Welte* (Sentencia de 17 de octubre de 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662) el Tribunal fija que «en lo referente a las sucesiones, las medidas prohibidas por el art. 56 CE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado distinto de aquel en cuyo territorio se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de éstos» (apartado 23). O lo que es lo mismo, y aquí radica la importancia de este pronunciamiento, «los sujetos pasivos residentes y no residentes del impuesto sobre sucesiones se encuentran en situaciones plenamente comparables aunque el primero esté obli-

---

[66] *Vid.* O'SHEA, T.: «News Analysis: No Excuses for German Gift Tax Rule», *Tax Notes International,* n.º 28, 2010, pp. 1021 y ss.; VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: «El Impuesto sobre Donaciones y la libre circulación de capitales a la luz de la Sentencia Mattner, de 22 de abril de 2010 (C-510/08)», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 330, 2012, p. 139.

[67] *Vid.* O'SHEA, T.: «Belgian Inheritance Tax Rules Successfully Challenged Before the ECJ», *Tax Analysts*, n.º 5, 2011, pp. 721 y ss.

[68] O'SHEA, T.: «German Inheritance Tax Rules Upheld by the ECJ», *Tax Notes International,* n.º 15, 2012, pp. 289 y ss.

gado a tributar por la totalidad de los bienes heredados, mientras que el segundo solo lo hace por bienes situados en el Estado que establece el gravamen»[69].

j) Sentencia de 3 de septiembre de 2014, *Comisión/España*, C-127/12, EU:C:2014:2130, dictada en procedimiento por incumplimiento contra España[70]. De ella nos ocupamos detenidamente en el siguiente apartado.

k) Sentencia de 4 de septiembre de 2014, *Comisión/Alemania*, C-211/13, EU:C:2014:2148, recaída en el procedimiento por incumplimiento iniciado contra Alemania como consecuencia del régimen de exención en el ISD (Erbschaftsteuer-und Schenkungsteuergesetz — ErbStG—), conforme al cual solo son aplicables a bienes inmuebles situados en Alemania. Bajo dichas disposiciones un mínimo exento considerablemente más reducido se aplica si el donante o la persona fallecida y la persona que adquiere no son residentes en el momento de la herencia o donación, ello en comparación con una situación en la que al menos una de las dos partes interesadas es un residente alemán. Y todo ello pese a la modificación operada en la ErbStG en 2011 tras la Sentencia *Mattner* en la que se introduce el ejercicio de opción por parte del no residente y que la Comisión no considera suficiente[71].

De los anteriores pronunciamientos podemos concluir que para el TJUE habrá restricción a la libre circulación de capitales cuando:

— el valor de una herencia o donación disminuya su valor por el sometimiento de la adquisición a una mayor carga tributaria en función de la residencia del causante o del donante[72];
— prevean un trato más favorable con respecto a los no residentes;
— restrinjan la deducibilidad de los pasivos vinculados con activos que formen parte de la herencia[73].

---

[69] WATTEL, P.J.: «Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Gilly and Gschwind Do Not Suffice?», *European Taxation*, 217, 2000, pp. 227-228; HERRERA MOLINA, P.M.: «STJUE WELTE: ¿El fin de las reducciones y beneficios fiscales autonómicos en el Impuesto sobre Sucesiones?», *ECJ Leading cases,* Tributos, gasto público y la crisis del Estado de Derecho, 2013. https://ecjleadingcases.wordpress.com/?s=+WELTE, consulta realizada el 12 de mayo de 2015.

[70] *Vid.* LUCHENA MOZO, G.M.: «La definitiva configuración del estatuto del no residente comunitario en la imposición directa tras la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España, (C-127/12)», *Rivista di Diritto Tributario Internazionale,* 3, 2013, pp. 133 y ss.

[71] Así lo había entendido la Sentencia de 18 de marzo de 2010, *Gielen*, C-440/08, EU:C:2010:148.

[72] En este sentido GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: la necesaria reforma a la luz de la jurisprudencia del TJUE», *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2010, BIB 2010\1975, www.westlaw.es, consulta realizada el 6 de mayo de 2015; LUCAS DURÁN, M.: «Fiscalidad y libre circulación de capitales y pagos en el Derecho de la Unión Europea: análisis jurisprudencial», *Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT*, n.º 8, 2012, http://www.ciff.net/attachments/publicaciondtc8.pdf, consulta realizada el 15 de mayo de 2015; CALVO VÉRGEZ, J.: «La aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a los no residentes a la luz de los últimos pronunciamientos de la Comisión Europea», *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2013, BIB 2013\1177, www.westlaw.es, consulta realizada el 6 de mayo de 2015.

[73] *Cfr.* COPENHAGEN ECONOMICS: *Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU*, agosto 2010, p. 7.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Consecuencia de esta premisa es que muchos Estados miembros todavía encuentran gran dificultad para eliminar totalmente cualquier fricción entre su legislación fiscal interna y las normas sobre la libre circulación de capitales del Tratado[74]. Dicha afirmación se demuestra por el número de procedimientos iniciados por la Comisión en relación a varias regulaciones relacionadas con el impuesto sucesorio en diversos Estados miembros y de los que hemos dejado constancia. Téngase en cuenta, además, que la mayoría de los Estados tienen un impuesto sucesorio y que el nexo de conexión más comúnmente aplicado es la residencia[75]; sin embargo, para el TJUE no resulta admisible toda normativa fiscal que distinga entre contribuyentes en función del lugar en que residan[76], sino que dicha diferencia ha de estar justificada, bien porque dicha diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o bien porque esté justificada por razones de interés general[77].

Pero los obstáculos que derivan de la aplicación de los impuestos sucesorios no proceden exclusivamente de las discriminaciones contenidas en las legislaciones nacionales entre las situaciones transfronterizas y las situaciones puramente nacionales, sino también del riesgo de doble imposición. Estas circunstancias son las que han llevado a la Comisión a adoptar un enfoque flexible que permite promover la coordinación de las legislaciones nacionales, sin infringir sus decisiones de política fiscal[78]. Cuestión distinta es la eficacia de la iniciativa de la Comisión en la legislación de los Estados miembros[79].

---

[74] COPENHAGEN ECONOMICS: *Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU*, *op. cit.*, pp. 7 y 33.

Así lo ponían de manifiesto MOLL, H. y RAVENTÓS CALVO, S.: «Case Study: On possible double taxation and other problems affecting the Free Movement of Persons and Capital within Europe resulting from Inheritance tax, illustrated by the example Germany/Spain», *European Taxation,* Vol. 45, 2005, n.º 9/10, pp. 452-460.

[75] Bélgica, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Hungría, Irlanda, Italia, Lituania, Luxemburgo, Holanda, Polonia, Eslovenia y España son los Estados miembros de la UE que utilizan la residencia como nexo personal en la aplicación de sus impuestos sucesorios. *Vid*. en este mismo sentido MANZANO SILVA, E.: «La posible vulneración de las libertades de la Unión Europea mediante los beneficios fiscales autonómicos a la adquisición «mortis causa» de empresas», en *Concierto Económico y Derecho de la Unión Europea,* European inklings (EUi), n.º 3, IVAP, Oñati, 2014, p. 110.

Puede consultarse también COPENHAGEN ECONOMICS: *Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU*, *op. cit.*, p. 21; RUST, A.: «The concept of residence in inheritance tax law», en *Residence of individuals under tax treaties and EC law*, IBFD, Amsterdam, 2010, pp. 85-103.

[76] *Cfr*. GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «La urgente reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España a la luz del Derecho comunitario», *Quincena Fiscal*, n.º 18, 2014, BIB 2014\3507, www.westlaw.es, consulta realizada el 6 de mayo de 2015.

[77] Sentencia *Arens-Sikken*, antes citada, apartado 53.

[78] Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE» COM(2011) 864 final.

[79] *Vid*. NAVEZ, E.J.: «The Influence of EU Law on Inheritance Taxation: Is the Intensification of Negative Integration Enough to Eliminate Obstacles Preventing EU Citizens from Crossing Borders within the Single Market?», *EC Tax Review*, Vol. 21, 2012, n.º 2, p. 93.

En este mismo sentido también CUESTA DOMÍNGUEZ, J. y CARMONA MENDOZA, P.: «La eliminación de la doble imposición internacional en materia de sucesiones: un camino aún por recorrer», *Revista*

Por lo que respecta al IP, el peso relativo de la preocupación por mitigar la doble imposición es evidente, pues solo un precepto del MCOCDE de 2010 —art. 22— aborda el tema. Si a ello añadimos la inexistencia del IP en muchos países, todo ello se traduce en una aplicación muy limitada[80]. Así las cosas, en los CDIs suscritos por España con Australia, Brasil Corea, EE.UU., Filipinas, Irlanda, Italia, Japón, Portugal, Tailandia y Turquía[81], no se contemplan especificaciones sobre la doble imposición en el ámbito patrimonial, y en los CDIs suscritos con Alemania, Bolivia, Bulgaria, Canadá, Cuba, Checoslovaquia, China, Dinamarca, Ecuador, Finlandia, Grecia, Hungría, Indonesia, Marruecos, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, Rumanía, Rusia, Suecia, Suiza y Túnez, no existen apenas diferencias con lo dispuesto en el MCOCDE[82].

Por lo que al ámbito comunitario se refiere, la fiscalidad directa —referida en este caso al IP— ha recibido poca atención por parte de la UE, dejándose en manos del poder de decisión de los Estados miembros y del Derecho fiscal internacional a través de los CDIs[83]. Cosa distinta es que afecte a alguna de las libertades consagradas en el Tratado, en cuyo caso los regímenes fiscales de cada uno de los Estados deberá respetar dicha situación pero sin que exista una normativa emanada de la UE al respecto y que refleje de manera clara la relación entre los CDIs y el Derecho comunitario en materia de impuestos directos. Pese a todo el IP no está muy extendido en los países de nuestro entorno y solo Noruega, Luxemburgo y Francia tienen un IP como tal[84].

No obstante, a esa relación entre fiscalidad directa y libertades comunitarias hace referencia la Sentencia de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, Rec. p. I-02787, la cual, previa afirmación de la libre competencia de los Estados miembros en materias relacionadas con la fiscalidad directa, analiza —con base en el principio de libertad de establecimiento— si las disposiciones adoptadas en este caso por los Países Bajos que deniegan la denominada «exención de empresa» en el IP por no cumplir los requisitos de establecimiento en su territorio, inciden negativamente en la libre circulación de capitales entre los Estados miembros.

---

*Aranzadi,* n.º 11, 2011, pp. 59 a 70; MARTÍN ROMÁN, J. y DEL BLANCO GARCÍA, A.: «La problemática de las sucesiones transfronterizas en Europa», *Crónica Tributaria,* n.º 151, 2014, p. 130.

[80] *Cfr.* RUIZ GARCÍA, J.R.: «Art. 22. La tributación del patrimonio», en AA. VV., *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la elusión y el fraude fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2004, p. 963.

[81] Curiosamente otros Convenios incluyen disposiciones al respecto sin que exista una figura en su sistema tributario, como es el caso de Canadá.

[82] Salvo ciertas excepciones en cuanto a los medios de transporte de tráfico internacional, como son Canadá, Indonesia, Reino Unido, Rumanía, Rusia, Suecia, en las que solo tributan en la sede de la empresa explotadora.

[83] *Vid.* STJUE más recientes: Sentencia de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, C-334/02, Rec. p. I-02229, apartado 21; de 20 de enero de 2011, *Comisión/Grecia*, C-155/09, Rec. p. I-00065, apartado 39; y de 16 de junio de 2011, *Comisión/Austria*, C-10/10, Rec. p. I-05389, apartado 23.

[84] Suiza hasta 2007 también contaba con un IP. *Vid.* http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html y http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Estate-and-Inheritance-Tax-Guide---Country-list, consultas realizadas el 6 de julio de 2015.

ISBN: 978-84-7777-502-7

En definitiva, la autoridad de los Estados miembros en esta parcela del Ordenamiento tributario pone de manifiesto una amplia diversidad entre las legislaciones nacionales en la materia que nos ocupa —reducciones fiscales a las empresas familiares— que se pone de manifiesto en el cuadro adjunto.

| Tax Name | Version date | Member State | Deductions - allowances - tax credits - exemptions |
|---|---|---|---|
| Succession duty - Transfer duty | 01/01/2014 | FR-France | — Sucesiones: Están exentas las adquisiciones de acciones de las empresas que ejercen actividades industriales, comerciales, artesanales, agrícolas o negocios profesionales.<br>Bienes inmuebles y muebles afectos a un negocio personal.<br>La adquisición de acciones realizadas por la totalidad o parte de la plantilla de la empresa.<br>— Donaciones: En las mismas condiciones que las sucesiones, estarán exentas las donaciones de la familia para la creación de empresas hasta el límite de 30.000 euros.<br>Articles 750ter and following of the General Tax Code (Code Général des Impôts). |
| Capital tax - Inheritance tax and transfer duty upon death | 01/01/2015 | BE-Belgium | En la Región Flamenca la transmisión de empresas familiares y las acciones de empresas en caso de sucesión están sometidas al tipo del 3% si la trasmisión se produce entre parientes en línea recta, y del 7% en otro caso. Además deben cumplirse otra serie de condiciones.<br>En la Región Valona, el tipo impositivo para la transmisión de empresas y negocios PYME es del 0%, siempre que se cumplan determinadas condiciones.<br>En la Región de Bruselas-Capital, la transmisión de empresas familiares y las empresas en el momento de la sucesión se pueden beneficiar de la aplicación de un tipo impositivo fijo del 3% si cumplen ciertos requisitos.<br>Estate Duty Code and the decrees issued for its implementation; the Flemish Tax Code (FTC) for the Flemish region as from 1 January 2015. |

| Tax Name | Version date | Member State | Deductions - allowances - tax credits - exemptions |
|---|---|---|---|
| Capital tax - Taxes on donations, sponsorships and acquisition of property | 01/01/2015 | BG-Bulgaria | Exención de todos los activos no monetarios destinados a la asignación en el capital de una empresa comercial, una cooperativa o una sociedad anónima sin ánimo de lucro.<br>State Gazette No. 117/10.12.1997 |
| Capital tax - Inheritance and Gift Tax | 01/01/2015 | DK-Denmark | Están exentos los patrimonios con un valor inferior a DKK 272,900 (2015).<br>Propietarios y beneficiarios de un trust.<br>Statutory Notice No. 47 of 12. January 2015. |
| Capital tax - Inheritance tax<br>Capital tax - Gift tax | 01/01/2015 | FI-Finland | Un contribuyente puede reclamar la parte del impuesto de sucesiones en las siguientes condiciones:<br>— cuando la herencia contiene una granja, un negocio o una parte de ellos (incluyendo al menos 10% de las acciones o derechos que da título a una granja o negocio).<br>— cuando el descendiente sigue con las funciones de la granja o el negocio o el uso de los activos que ha recibido.<br>En caso de una transferencia de una empresa agrícola o de otro tipo, si la contraprestación equivale a más del 50% del valor actual de la empresa, queda exento del impuesto sobre la herencia.<br>Inheritance and Gift Tax Act of 12 July 1940 (378/1940). |

ISBN: 978-84-7777-502-7

| Tax Name | Version date | Member State | Deductions - allowances - tax credits - exemptions |
|---|---|---|---|
| Inheritance and gift tax | 01/01/2015 | DE-Germany | Los beneficiarios de la transferencia de propiedad de la empresa en caso de muerte o donación pueden elegir entre dos opciones:<br>— Una exención fiscal del 85%, siempre que los bienes así transferidos se mantengan durante un período no inferior a cinco años en la generación siguiente. Otros requisitos: El mantenimiento de una cantidad fija de los salarios de más de cinco años, no más del 50% de los activos subyacentes pueden calificarse como «pasivos» (por ejemplo, bienes inmuebles arrendados a terceros, la participación generalizada). Un exención adicional con un máximo de 150.000 € permite a las empresas pequeñas (con activos por un valor de € 1 m) estar completamente libres de impuestos.<br>— Una exención fiscal del 100%, con la condición de que la propiedad transferida de este modo se mantenga al menos siete años. Otros requisitos: El mantenimiento de una cantidad fija de los salarios de más de siete años, no más del 10% de los activos subyacentes se pueden calificar como «pasivos».<br>Inheritance and Gift Tax Act (ErbStG) as published on 27 February 1997, last amended by Article 30 of the Act of 16 June 2013. |
| Capital tax - Inheritance and gift tax | 01/01/2015 | IE-Ireland | — Deducción del 90% del valor de mercado de las tierras agrícolas y edificios aceptados por el donatario o el sucesor que tenga la condición de agricultor.<br>— Deducción del 90% del valor de mercado de la propiedad de la empresa correspondiente.<br>Capital Acquisitions Tax Consolidation Act, 2003, as amended by subsequent Finance Acts. |

| Tax Name | Version date | Member State | Deductions - allowances - tax credits - exemptions |
|---|---|---|---|
| Capital tax - Succession and gift duty | 01/01/2015 | IT-Italy | Exención a favor de descendientes o cónyuge, en relación con negocios, participaciones en sociedades o asociaciones, y las existencias (en el caso de las acciones de las empresas o acciones la exención solo se aplica a la parte que garantiza el control de la compañía). En caso de herencia o traspaso voluntario, la exención solo se permite si los beneficiarios continúan con el negocio o mantienen el control de la empresa durante al menos 5 años.<br>D.Lgs. no 175/2014 (art. 11, comma 1 lett. a) n. 2. |
| Capital tax - Inheritance tax | 01/01/2015 | LU-Luxembourg | Queda exenta la transmisión entre los socios conectados por una declaración de la unión registrada durante más de tres años antes de la apertura de la sucesión, dejando uno o más hijos comunes o descendientes de aquellos.<br>Law of 18 december 2009 on inheritance tax and death related transfer tax. |
| Inheritance tax | 01/01/2015 | NL-Netherlands | La adquisición por herencia o donación de una empresa, con la obligación de mantenerse durante 5 años, está exenta hasta un valor de 1,055,022 €, y si el valor es superior está exento el 83%.<br>Law governing the tax on the right of succession, gifts and transfers, 28 June 1956, (Stb. 362) as last amended by the Law of 2 June 2014 (Stb. 196). |
| Capital tax - Inheritance tax | 01/01/2015 | UK-United Kingdom | Se prevén regímenes especiales en las trasmisiones de la propiedad agrícola o de negocios, acciones no cotizadas, bosques y fideicomisos para el beneficio de los empleados (normalmente una reducción del 100% ). |
| Real estate transfer tax | 01/91/2015 | AT-Austria | Exención respecto de las transferencias de bienes inmuebles utilizados en un negocio por importe de € 365.000 y se concede cuando la persona ya no sea capaz de trabajar o con 55 años de edad o más.<br>Real Estate Transfer Tax Law, BGBl. (federal legal gazette) No 309/1987, last amended by BGBl. I No 36/2014. |

ISBN: 978-84-7777-502-7

| Tax Name | Version date | Member State | Deductions - allowances - tax credits - exemptions |
|---|---|---|---|
| Tax on real estate - Lands and surveys fees | 01/01/2015 | CY-Cyprus | — Cuando un bien inmueble se transfiere a una empresa, y los únicos accionistas de la empresa son las mismas personas que los socios que forman la sociedad o en el caso de que los únicos accionistas de la empresa a la que la propiedad se transfiere sean el «cedente» y sus parientes cercanos, y (en los dos casos descritos anteriormente) se mantiene durante 5 años a partir de la fecha de la transferencia de la propiedad, existe una reducción del 4% del valor de la propiedad transferida conforme a la evaluación en la fecha de la declaración.<br>— En el caso de la transferencia de una empresa familiar a un cónyuge o un hijo o pariente dentro del tercero grado de parentesco cuentan con un tipo reducido.<br>Law No 78(I)/2000. |
| Solidarity tax on wealth | 01/01/2014 | FR-France | Están exentos los activos de negocios (empresas individuales gestionadas eficazmente por el contribuyente, de participaciones de al menos el 25% en la empresa en la que el contribuyente tiene una posición gerencial de alto nivel), bajo ciertas condiciones. Se prevén devoluciones de impuestos por inversiones en pequeñas empresas.<br>Articles 885 A to 885 Z of the Tax code. |
| Personal income tax - Tax on investment income | 01/01/2015 | FI-Finland | Quedan exentas las ganancias de capital por enajenación de bienes inmuebles utilizados en explotaciones agrícolas o forestales, la participación en sociedades o acciones generales o limitadas para una empresa que da el derecho al menos al 10 % del capital de la empresa, cuando la propiedad inmueble o acciones han sido propiedad más de diez años por el contribuyente, las recibe sin contraprestación económica, y los destinatarios son ciertos parientes cercanos. |
| Tax on real estate - Real estate transfer tax | 01/01/2015 | EL-Greece | Están exentos los contratos de compraventa o permuta de tierras agrícolas, y cualquier instalación al respecto, que sea utilizada exclusivamente para la agricultura.<br>Law 4223/2013 (art.11). |

| Tax Name | Version date | Member State | Deductions - allowances - tax credits - exemptions |
|---|---|---|---|
| Property transfer tax | 01/01/2015 | HU-Hungary | — Está exenta la adquisición de tierras de cultivo con el compromiso de no enajenar la tierra cultivable por un período mínimo de cinco años, ni de registrar a cualquier derecho sobre la tierra, y de utilizar las tierras de cultivo para la agricultura como un empresario privado o un productor agrícola a pequeña escala.<br>— Está exenta la transferencia de bienes y participaciones en sociedades de cartera de inmuebles. |
| Tax on real estate - Tax on property | 01/01/2015 | LV-Latvia | El gobierno local puede fijar reducciones para distintas categorías de inmuebles que pagan impuestos a la propiedad en la cantidad de 90%, 70%, 50% o 25%. Si el inmueble se utiliza para la actividad económica, la reducción de impuestos no puede ser más que la cantidad prevista en la Business support control law. |
| Personal income tax | 01/01/2015 | LT-Lithuania | Están exentos los ingresos provenientes de actividades agrícolas llevadas a cabo en pequeñas explotaciones agrícolas.<br>Law of the Republic of Lithuania on Personal income tax No X-1007 was adopted on 2002/07/02. |
| Tax on legal transactions (Real estate and Insurance tax) | 01/01/2015 | NL-Netherlands | Está exenta la transferencia de bienes inmuebles pertenecientes a una empresa que se sigue por los hijos, nietos, hermanas, hermanos del antiguo propietario o sus cónyuges.<br>Law governing the tax on legal transactions of 24 December 1970 (Stb. 1970, 611), as last amended by the Law of 17 December 2014 (Stb. 578). |

ISBN: 978-84-7777-502-7

| Tax Name | Version date | Member State | Deductions - allowances - tax credits - exemptions |
|---|---|---|---|
| Tax on civil law transactions | 01/01/2015 | PL-Poland | Está exenta la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles y las partes de los mismos, junto con sus partes constituyentes, con la excepción de los edificios residenciales o de sus órganos situados dentro de los límites de la ciudad, con la condición de que, en el sentido de las normas tributarias agrícolas, en el momento de la transacción los terrenos adquiridos sean una explotación agrícola o serán una explotación agrícola, o se convertirán en una parte de la explotación agrícola.<br>— Prevé tipos reducidos para la transmisión de ciertos derechos (usufructo, rentas vitalicias) relacionadas con cooperativas.<br>Act of 9 September 2000 on tax on civil law transactions (Journal of Laws of 2010, No 101 item 649, with subsequent amendments). |

## IV. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES TRAS LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (C-127/12) Y LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (STC 60/2015)

Como afirma Rozas Valdés, «en un mismo curso académico el TJUE en septiembre y el TC en marzo le ha pegado un considerable meneo a la normativa del ISD, por resultar discriminatoria respecto de los no residentes, en el primer caso, y en razón de la vecindad autonómica en este segundo pronunciamiento. Tal vez fuera esta la ocasión de comenzar a poner un poco de orden en esta materia»[85]. Sin embargo, lejos de solucionar el problema se han creado nuevas diferencias de trato e incógnitas.

Por lo que a obligación real se refiere, el art. 7 LISD dispone que la exigencia del impuesto se producirá «… por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades asegu-

[85] ROZAS VALDÉS, J.A.: «Sobre la declaración de inconstitucionalidad de una discriminación valenciana en el Impuesto sobre Sucesiones», *ECJ Leading Cases*, Tributos, gasto público y la crisis del Estado de Derecho, 2015, https://ecjleadingcases.wordpress.com/, consulta realizada el 1 de junio de 2015. En este mismo sentido también se puede consultar VARONA ALABERN, J.E.: «Razones constitucionales para la rehabilitación y la necesaria reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones», *Quincena Fiscal*, n.º 16, 2014, BIB 2014\3277, www.westlaw.es, consulta realizada el 3 de junio de 2015.

radoras españolas o se haya celebrado en España con Entidades extranjeras que operen en ella».

Ahora bien, en estos casos y tal y como se desprende del art. 32.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, no hay un punto de conexión a una concreta C.A. del que resulte su capacidad normativa y la atribución del rendimiento. En consecuencia, será de aplicación la legislación estatal.

Consecuentemente, y dado que el art. 20.4 LISD establece que en el caso de obligación real de contribuir las reducciones aplicables serán exclusivamente las establecidas en el apartado 2 de dicho precepto (es decir, por parentesco, minusvalía, beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, adquisiciones «mortis causa» y pluralidad de transmisiones «mortis causa» de unos determinados bienes), no procederá la reducción del apartado 6, referida a supuestos de adquisición gratuita e «inter vivos» del art. 20 LISD.

Esta circunstancia y peculiaridad del Ordenamiento español es la que motiva la STJUE de 3 de septiembre de 2014[86], *Comisión/España*, C-127/12, EU:C:2014:2130, cuyos efectos son más complejos de lo que cabría esperar por la estructura de nuestro Estado y que el Tribunal ha despachado con pasmosa brevedad[87]. De este modo el legislador está marcado, por un lado, por una fuerte tendencia a la descentralización, y por otro, por los grandes contrastes impuestos por la UE[88]. En efecto, en este caso la discriminación no deriva de la aplicación de una norma concreta, sino del efecto conjunto de una serie de normas que configuran nuestro especial formato de distribución de competencias entre el Estado y las CC.AA., pese a que la STJUE se centre en ex-

---

[86] Por su parte, la STJUE de 16 de julio de 2015, *Comisión Europea/República Francesa*, C-485/14, EU:C:2015:506, reitera la jurisprudencia relativa a la imposición de las sucesiones y donaciones en relación con la libre circulación de capitales, en esta ocasión para estimar que el impuesto francés exigible sobre las donaciones y legados, del cual se exonera a ciertas entidades sin fin lucrativo francesas o también de países que han llegado a un acuerdo en la materia con Francia, pero no a las residentes en otros Estados de la UE o del EEE, vulnera la libre circulación de capitales del TFUE y del Acuerdo del EEE. Fundamentalmente, tanto la Comisión como el TJUE emplearon la argumentación de la STJUE *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, para concluir que la exoneración que Francia concedía del impuesto controvertido a las instituciones francesas y a las residentes en otros países con los que existía un acuerdo previo, pero no a las que se encontraran en situación análoga de otros Estados miembros, era contraria a la libre circulación de capitales del TJUE o del EEE al no existir ninguna diferencia objetiva que justificara el tratamiento diferenciado de unas entidades y otras. En el caso el TJUE no considera ninguna razón imperiosa de interés general ya que Francia no había esgrimido ninguna exigencia imperativa que pudiera justificar su legislación.

[87] En este mismo sentido crítico FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Acerca del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no residentes y tutela judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014», *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2015, BIB 2015\1897, www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de octubre de 2015.

[88] También en el Derecho italiano se deja sentir este mismo problema. En tal sentido puede verse GALLO, F. y MELIS, G.: «The Italian tax system: international and EU obligations and the realization of fiscal federalism», *Bulletin for International Taxatio*n, Vol. 64, n.º 8/9, 2010, p. 402 y PISTONE, P.: «The impact of ECJ Case Law on National taxation», *Bulletin for International Taxation*, Vol. 64, n.º 8/9, 2010, pp. 412 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

clusiva en la Ley 22/2009[89]. Para el caso que nos ocupa el Tribunal ha estimado que «cuando una normativa nacional coloca en el mismo plano a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones a los residentes y los no residentes, o a los bienes situados en el territorio nacional y los situados fuera de éste, esa normativa no puede, sin crear discriminaciones, tratar de manera diferente en el marco del mismo impuesto a esas dos categorías de sujetos pasivos o de bienes en lo que atañe a las reducciones fiscales» (apartado 78)[90], lo que determina que no exista una diferencia objetiva entre ambos tipos de contribuyentes que justifique la diferencia. Esta afirmación genérica, pese a la complejidad de nuestra realidad autonómica, es suficiente para que el Tribunal declare el incumplimiento, sin que se lleve a cabo un análisis de comparabilidad efectivo que, si cabe, dada la peculiaridad de nuestro Ordenamiento, era más que recomendable[91].

A la vista de lo anterior, dos son las conclusiones que pueden sacarse de la argumentación de la Sentencia con efectos para el Ordenamiento español: la primera, que el diferente trato a los residentes en España en función de si residen en una u otra C.A. no es contrario al Derecho comunitario; y la segunda, que no puede tratarse de modo distinto a residentes y no residentes en situaciones iguales, ni pueden establecerse diferencias en función de si el inmueble donado se encuentra en España o no.

Ante la situación descrita se hacía precisa la modificación forzosa[92], para evitar el incumplimiento con el Derecho Comunitario, de la normativa estatal que, sin embargo,

---

[89] En este mismo sentido, entre otros, MARTÍN QUERALT, J.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad», *Tribuna Fiscal*, n.º 275, 2014, pp. 5 y ss.; MENÉNDEZ MORENO, A.: «¡Pobres residentes!», *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2014, BIB 2014\3733; BARCIELA PÉREZ, J.A.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2015, BIB 2015\711, www.westla.es, consulta realizada el 6 de mayo de 2015.

[90] Ya se había pronunciado en este sentido, y previamente al pronunciamiento del TJUE, entre otros, RIBES RIBES, A.: «La tributación sucesoria de los no residentes en España a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas», *Revista Técnica Tributaria,* n.º 80. 2010, pp. 42 y ss.

[91] *Cfr.* GARCÍA PRATS, F.A.: «El Derecho de la Unión Europea ante la encrucijada del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 164, 2014, pp. 33 y 34.

[92] Llevada a cabo por la Disposición Transitoria 3.ª de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modifica la LISD para adaptar nuestra norma a la STJUE, y que se traslada también al IP. De forma resumida, las modificaciones son las siguientes:

a) Sucesiones:

No residentes: En el caso de herencia, legado o cualquier otro tipo sucesorio, si el causante fue residente en un Estado miembro de la UE o EEE, los contribuyentes podrán aplicar la normativa de la C.A. en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos situados en España.

Antiguos residentes: Si el causante hubiera sido residente en una C.A., los contribuyentes no residentes, que lo sean en la UE o la EEE, aplicarán normativa propia aprobada por la C.A.

b) Donaciones:

Inmuebles: También tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia de la C.A. donde radiquen los bienes inmuebles quienes adquieran bienes inmuebles por donación a título gratuito «inter vivos», siendo residentes en un Estado de la UE o del EEE.

parece dejar incólume[93] los puntos de conexión previstos en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico, así como en las respectivas Normas Forales que desarrollan el ISD en relación con las empresas familiares; y ello en cuanto que la normativa foral atiende únicamente a la residencia vasca del causante y no contiene mención alguna relativa a la imposibilidad que tienen los no residentes, a los que les resulta exigible el ISD por obligación real, de aplicar la norma foral vasca[94]. Sin embargo, sí podrían verse afectados los causantes residentes en el extranjero que cuenten con causahabientes residentes en el País Vasco, pues en tal caso se exige la radicación o ubicación de la totalidad de los bienes en el País Vasco, así como en el caso de donación de bienes inmuebles radicados en el extranjero cuando el donatario resida en el País Vasco[95].

---

Inmuebles fuera de España: Cuando se trate de la adquisición por donación gratuita «inter vivos» de bienes inmuebles situados en la UE o EEE, fuera de España, a los residentes en España se les aplicará la normativa de la C.A. en la que residan.

Bienes muebles: En aquellos casos de bienes muebles situados en España y obtenidos por donación, los contribuyentes residentes en la UE o la EEE tendrán derecho a la aplicación de la normativa de la C.A. donde hayan estado situados los bienes un mayor número de días durante los últimos cinco años, contados desde que finalice el día anterior a la fecha del devengo del impuesto.

93 ARRARTE, J.: «¿Afecta la Sentencia del TJUE sobre Sucesiones a la normativa foral?», *Iuris & Lex*, n.º 118, 12 de septiembre de 2014, p. 19; LARRAKOETXEA, C.: «Euskadi queda al margen de la Sentencia europea de Sucesiones y Donaciones», *Iuris & Lex*, n.º 118, 2014, p. 16.

94 *Cfr.* CALVO VÉRGEZ, J.: «En torno a las recientes tensiones jurisdiccionales surgidas en el ámbito del ISD a las puertas de una reforma del impuesto», *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2015, BIB 2015\606, www.westlaw.es, consulta realizada el 21 de octubre de 2015.

95 Así lo entienden JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M.: «Informe sobre la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014, respecto de la tributación en el Reino de España por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones», http://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/2014-sucesiones-no-residentes.htm; MARTORELL GARCÍA, V.: «La residencia en las herencias (tras la STJUE de 3 de septiembre de 2014)», http://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/articulos/2014-la-residencia-en-las-herencias.htm, consultas realizadas el 21 de octubre de 2015; BURLADA ECHEVESTE, J.L. y BURLADA ECHEVESTE, I.M.: «Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: crónica de una reforma necesaria», *Aranzadi,* n.º 11, 2014, pp. 245 y ss.

A este respecto merece la pena destacar la conclusión de la contestación de la Junta Arbitral a la consulta n.º 6453, de 14 de mayo de 2015 de la Hacienda Foral de Bizkaia, cuando fija que «en los supuestos de obligación real en los que lo que se transmite al no residente es un bien concreto y determinado que se encuentra en Bizkaia, resulta de aplicación la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de que la transmisión se verifique «inter vivos» o «mortis causa». Sin embargo, esta conclusión no puede extenderse a aquellos supuestos en los que lo que adquiere el no residente es una participación indivisa, o una cuota parte, en un patrimonio conjunto conformado por bienes y derechos situados, que pueden ejercitarse, o que han de cumplirse, tanto en territorio foral como en territorio en común. Ya que, en este último caso, no todos los bienes y derechos adquiridos por el no residente se encuentran localizados en territorio vasco, tal y como exige el art. 25 del Concierto Económico y el art. 2 de la NFISD». En este ámbito, a juicio de ALONSO ARCE, «el Ministerio de Hacienda pretendía diferenciar el punto de conexión para contribuyentes no residentes en relación con el establecido para los contribuyentes residentes, respecto a los que en las donaciones se adopta la perspectiva del adquirente y en las herencias, la del causante, pero como bien dice la Junta Arbitral, el Concierto Económico establece

ISBN: 978-84-7777-502-7

Sin embargo, la modificación apresurada de la norma ha producido nuevos supuestos de discriminación en relación con no residentes en Estados terceros y nueva competencia fiscal entre CC.AA. por la facilidad de decidir la ubicación de ciertos bienes[96].

Llegamos, por fin, a la esperada STC 60/2015, de 18 de marzo. Como no podía ser de otra forma, el TC afirma que, con base en el principio de igualdad ante la Ley y, más concretamente, con relación al principio de igualdad ante la Ley tributaria del art. 31 CE, «lo importante no es, entonces, la existencia misma de una medida diferente en el territorio nacional, «sino la existencia o no de una justificación razonable que legitime la medida diferente» (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 12, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4)» (FJ 4). Por ello, «ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional para la utilización de la residencia como un elemento diferenciador entre contribuyentes, siempre y cuando, claro está, la diferencia de trato responda a un fin constitucionalmente legítimo y, por tanto, no se convierta la residencia, por sí sola, en la razón del trato diferente… Las únicas justificaciones que pueden encontrarse en las diferentes normas autonómicas que se han encargado de la regulación de esa bonificación son unas apelaciones genéricas… En suma, al carecer de cualquier justificación legitimadora el recurso a la residencia como elemento de diferenciación, no solo se vulnera el principio de igualdad (art. 14 CE) sino que, como con acierto señala el Fiscal General del Estado, se ha utilizado un criterio de reparto de las cargas públicas carente de una justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo (art. 31.1 CE)» (FJ 5). Dicho de otro modo: la propia diversidad territorial se ha convertido en fundamento de situaciones desproporcionadas carentes de justificación[97].

Tras la situación descrita, la pregunta es: ¿y ahora qué? Parece evidente que resulta preciso un cambio sensato en el ISD que reduzca la disparidad normativa entre CC.AA. Tal vez, hubiese sido el momento de que el TC hubiera llevado a cabo una actuación valiente y que hubiese procedido a pautar, bajo el principio de proporcionalidad, el uso de las competencias normativas por parte de las CC.AA. en los tributos cedidos y que, a la vista de lo sucedido en el ISD, ha dejado en entredicho el principio de corresponsabilidad fiscal de las autonomías, presente, entre otros, en el fundamento constitucional de la autonomía financiera.

---

un punto de conexión específico para todos los supuestos en los que el contribuyente sea no residente, la localización de los bienes, y por tanto, debe aplicarse de igual manera a adquisiciones hereditarias o por medio de donación» (ALONSO ARCE, I.: «La obligación real en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Forum Fiscal*, n.º 2010, 2015, p. 122).

[96] FALCÓN Y TELLA, R.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente», *Quincena Fiscal*, n.º 18, 2014, BIB 2014\3500, www.westlaw.es, consulta realizada el 25 de octubre de 2015.

[97] En este mismo sentido SÁNCHEZ LÓPEZ, M.E.: «Una posible reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a la luz de los principios constitucionales», *Quincena Fiscal,* n.º 18, 2015, BIB 2015\13431, www.westlaw.es, consulta realizada el 12 de enero de 2016.

ISBN: 978-84-7777-502-7



# Consecuencias tributarias de la actuación de *trusts* en el País Vasco

M.ª Luisa Esteve Pardo

Sumario: I. Introducción. II. EL *trust* angloamericano. A. Características de los *trusts*. B. Tipología de *trusts* y sus usos. III. El *trust* internacional y el *trust* civilizado. IV. Criterios orientadores del régimen tributario del *trust* en los Estados de *Common Law*. A. Tributación autónoma del *trust* o transparencia fiscal. B. Rentas atribuidas a los beneficiarios. C. Calificación de las rentas procedentes de un *trust*. D. Tributación de las rentas acumuladas por el *trust*. 1) Condición de contribuyente. 2) Tipo de gravamen. E. Residencia del *trust*. F. Medidas antielusivas. V. Tributación de *trusts* angloamericanos en el País Vasco. A. Consideraciones iniciales. B. Aplicabilidad de los Convenios para evitar la doble imposición. C. *Trust* con activos situados en el País Vasco. D. Beneficiario de un *trust* residente en el País Vasco. Bibliografía citada.

Resumen: La mayor movilidad de las familias y el incremento del número de familias de composición internacional han sido un importante factor, junto a la globalización de la economía, que explica la creciente aparición de *trusts* en países cuyos ordenamientos jurídicos desconocen esta institución de origen angloamericano.

Este trabajo se centra en las consecuencias tributarias que puede tener la actuación de un *trust* en el País Vasco. Con este fin, estudia previamente la institución del *trust* angloamericano y los rasgos generales de su tributación en los Estados de tradición jurídica de *Common Law*.

Palabras clave: *trust*, renta, patrimonio, impuestos sobre la renta, elusión tributaria, fiscalidad internacional, derecho comparado.

## I. INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la internacionalización se intensifica de forma progresiva y se extiende prácticamente a todos los ámbitos, también a las familias. Se observa una mayor movilidad de las familias, así como un creciente número de familias con una composición internacional de sus miembros. Esta internacionalización también de las relaciones familiares ha contribuido de forma especial a la actuación de *trusts* de origen angloamericano en países cuya tradición jurídica desconoce esta institución, ya que los *trusts* se

ISBN: 978-84-7777-502-7

emplean con gran frecuencia para organizar el patrimonio personal y familiar, para administrar empresas familiares y para ordenar la sucesión. La aparición de *trusts* en estos ámbitos es cada día más frecuente y previsiblemente aumentará.

Por otra parte, la enorme versatilidad del *trust* angloamericano para realizar las más diversas funciones y, de manera destacada, las ventajas que ofrece para organizar y administrar patrimonios ha provocado que numerosos ordenamientos de tradición jurídica de *Civil Law* hayan optado bien por regular instituciones propias análogas de algún modo al *trust* o bien por ratificar el Convenio de La Haya de 1 de julio de 1985 sobre la ley aplicable al *trust* y su reconocimiento.

El objeto de este trabajo es analizar las consecuencias tributarias de la actuación de *trusts* en el territorio del País Vasco. Esta circunstancia puede darse en el caso de que alguno de los bienes o derechos que integran el *trust* esté situado en el País Vasco o si reside en su territorio alguna persona vinculada al *trust*. Al ser el *trust* una figura ajena a nuestro ordenamiento jurídico es muy improbable que puedan darse otras situaciones en las que un *trust* pueda desencadenar consecuencias tributarias en el País Vasco, por lo que escapa al objeto de este trabajo el completo régimen tributario del *trust* o hacer propuestas al respecto. Es conveniente advertir además que el análisis se centra en un tipo de *trust* concreto, el *private express trust*, que es la modalidad de *trust* que con mayor probabilidad pueda actuar entre nosotros y la que, hasta el momento, ha planteado más cuestiones problemáticas en el Estado español.

Para poder abordar de forma adecuada las consecuencias tributarias de la intervención de un *trust* angloamericano, es imprescindible, en primer lugar, conocer sus peculiares características, las distintas modalidades de *trusts* existentes y las funciones a las que sirven. Con la finalidad de ayudar a comprender la institución del *trust* angloamericano y los problemas que plantea a los sistemas jurídicos a los que resulta ajeno, se exponen también los esfuerzos dirigidos a determinar un concepto internacional de *trust* que pueda ser reconocible por los ordenamientos de *Civil Law,* así como las diversas formas en las que algunos de estos ordenamientos han creado algunas figuras propias, con características semejantes al *trust* pero adaptadas a sus principios jurídicos básicos, dando así lugar al denominado por la doctrina *trust* «civilizado».

Por último, se analizan los criterios básicos que definen el régimen tributario de los *private express trusts* en los Estados de *Common Law* con el fin de que sirvan de orientación para analizar las consecuencias tributarias de su presencia o actuación en el País Vasco.

## II. EL *TRUST* ANGLOAMERICANO

El *trust* tiene su origen en el «Derecho de equidad» inglés (*Equity Law*) emanado por *the Court of Chancery* (Tribunal de la Cancillería). *The Court of Chancery* constituía una particular jurisdicción respecto de los *Common Law Courts* que en la época medieval reconoció el denominado *use.* El *use* permitía que la propiedad inmueble fuera trans-

mitida a un tercero, quien estaba obligado a permitir al beneficiario (*cestui que use*) la posesión y disfrute de los bienes como si fuera propietario, pese a que el titular de la propiedad era el tercero. Se trataba de una institución de marcado carácter fiduciario y constituyó una práctica habitual entre los caballeros que marchaban a las Cruzadas ceder sus propiedades a un amigo para que las administrara en favor de su esposa e hijos hasta su vuelta. *The Court of Chancery* concedió al beneficiario la acción contra el propietario para obligarle a cumplir sus obligaciones, como, por ejemplo, transmitirle definitivamente los bienes, y también se le reconoció su legitimación para reclamar frente a terceros a quienes el propietario, incumpliendo sus obligaciones, pudiese haber transmitido los bienes. Y todo ello juzgando en equidad, ya que para los *Common Law Courts* el tercero a quien se habían cedido los bienes en *use* era el verdadero propietario.

De esta manera la propiedad se «desdobló», o dicho de otra manera, surgieron dos formas de propiedad simultáneas pero diferentes: la propiedad legal (*legal ownership*) reconocida por los *Common Law Courts* al *trustee* y la propiedad de equidad (*equitable ownership*) que corresponde al beneficiario en virtud de los *Equity Courts*[1]. A través del *Statute of Uses* de 1535 el originario *use* pasó a conocerse como *trust*.

## A. Características de los *trusts*

El *trust* inglés y, por extensión, el angloamericano, se resiste a ser definido. Los tratadistas anglosajones, con la aproximación pragmática que les es característica, se centran en destacar sus rasgos identificadores, en describirlo más que en definirlo[2]. Así el *trust* se describe básicamente como un patrimonio adscrito a una finalidad sin personalidad jurídica propia[3].

El *trust* se constituye por la voluntad de una persona (*settlor*), la cual separa unos determinados elementos de su patrimonio y los coloca bajo el control de otra persona (*trustee*) para que ésta lo administre en interés de uno o varios beneficiarios (*beneficiaries*) o con un fin determinado.

Su rasgo más característico es que se produce una separación o desdoblamiento de la propiedad entre la propiedad formal (*legal ownership*) atribuida al *trustee* y los derechos económicos sobre el patrimonio del *trust* (*beneficial* o *equitable ownership*) que corresponden al beneficiario o beneficiarios.

---

[1] Sobre el origen histórico del *trust*, entre muchos otros, HAYTON, D.J.: *The Law of Trusts,* 4.ª ed., Thomson–Sweet&Maxwell, London, 2003, pp. 10-14.

A finales del siglo XIX desparecieron los tribunales de equidad (*Equity Courts*) y se produjo la fusión entre del *Common Law* y *Equity Law*. Eso no supuso la desaparición del *trust*. Incardinada en la *High Court of Justice* existe una jurisdicción especializada, la *Chancery Division*, competente respecto de los *trusts claims*, entre otras materias.

[2] HAYTON, D.J.: *The Law of Trusts, op. cit.*, p. 23.

[3] Es muy clara la exposición de los rasgos identificativos de los *trusts* que realiza el manual de MITCHELL, C.: *Hayton and Mitchell on the Law of Trusts & Equitable Remedies*, 13.ª ed., Sweet&Maxwell, London, 2010.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Otro importante rasgo distintivo es que el *trust* no tiene personalidad jurídica propia; se trata de un patrimonio de destino bajo la titularidad del *trustee.*

Por otra parte, el *trust* angloamericano es una institución de derecho patrimonial, de derecho de bienes, no es una figura contractual. El negocio constitutivo del *trust* es un acto unilateral, no un contrato, que no está sometido a formalidad alguna y que puede ser, como se verá, incluso presunto.

La constitución de un *trust* exige tres elementos, las denominadas tres «certezas»:

- la voluntad —expresa o presunta— del *settlor* de crearlo (*certainty of intention*);
- la determinación exacta de los bienes objeto del *trust* (*trust fund*) que se colocan bajo la titularidad del *trustee*, pero sin confundirse en su patrimonio personal, por cuanto pasan a constituir un patrimonio separado (*certainty of subject matter*); y
- la determinación de los beneficiarios del *trust* (*certainty of object*), ya que será su interés el que posibilite el control de la actuación del *trustee*. No obstante, no es imprescindible que el *beneficiary* o *beneficiaries* del *trust* estén determinados en el momento de su constitución, basta con que sean determinables.

La constitución de un *trust* se formaliza normalmente a través de una escritura, *deed of trust*, que suele contener las instrucciones del *settlor* sobre los bienes que integran el *trust*, su destino, la finalidad del *trust*, sus beneficiarios e instrucciones al *trustee* o *trustees*. Del *deed of trust* derivan los derechos y las obligaciones del *trustee*, quien actúa en nombre propio frente a terceros, ya que detenta la propiedad formal de los bienes que integran el *trust* (*legal ownership*), y puede resarcirse del *trust* de los gastos y tributos que deriven de su actuación como *trustee.* Conviene destacar que, pese a la propiedad formal que detenta el *trustee*, los bienes del *trust* no se integran nunca en su patrimonio personal. Otra cuestión es que, si se excede en su función de administración e incumple de algún modo la voluntad del *settlor* (*breach of trust*), responderá con su patrimonio personal del incumplimiento. Por su parte, los beneficiarios, en virtud de su *equitable ownership*, controlan que el *trustee* actúe conforme al *deed of trust*, y pueden actuar no solo contra él, sino incluso frente a terceros a quienes se hubieran podido transmitir bienes integrados en el *trust* actuando en *breach of trust*. Es decir, los derechos económicos de los beneficiarios o *equitable ownership* tienen componentes reales[4].

[4] Se trata del denominado *tracing*. *Vid.* PENNER, J.E.: *The Law of Trusts,* 5.ª ed., Oxford University Press, Oxford, 2006, pp. 35-36 y 297 y ss.

Ofrecen una breve y clara explicación de este componente real de la *equitable ownwership* de los beneficiarios HAYTON, D.J.; KORTMANN, S.C.J.J. y VERHAGEN, H.L.E. (Eds.): *Principles of european trust law*, Kluwer Law International-Willink, The Hague-Deventer, 1999, pp. 41-42.

## B. Tipología de *trusts* y sus usos

Por sus características identificativas el *trust* ha devenido en un instrumento apto para abarcar una amplísima gama de funciones y finalidades. Su gran versatilidad ha permitido que evolucionara de una institución creada para la protección y ordenación del patrimonio familiar hacia finalidades tan diversas como las actividades benéficas y de interés general o instrumentar inversiones colectivas, crear estructuras empresariales multinacionales, canalizar actividades culturales, crear fondos de pensiones o servir de garantía.

La voluntad de creación del *trust* por parte del *settlor* es una de las tres certezas requeridas para la efectiva constitución de un *trust*. Los *trusts* constituidos por expresa voluntad del constituyente, tanto *inter vivos* como *mortis causa*, se denominan *express trusts*. Existen además los *resulting trusts*[5], constituidos por voluntad de la ley para los casos en los que se considera que existe una voluntad presunta del constituyente, como puede ser el caso, por ejemplo, de sucesiones intestadas. Junto a estos, los *constructive trusts* se constituyen por declaración judicial en equidad como mecanismo para impedir situaciones equivalentes al enriquecimiento injusto[6].

Los más frecuentes son los *express trusts* y dentro de esta modalidad se incluyen tipologías tan diversas como los *investments trusts*, los *securizations trusts*, etc., en el ámbito financiero y empresarial; los *trusts for disabled*, constituidos en favor de personas con discapacidad; o los *charitable trusts*, que se caracterizan por no tener unos beneficiarios determinados y que se emplean con mucha frecuencia en países anglosajones, en los que existe una larga tradición filantrópica y de mecenazgo, para fines de interés público o sociales[7].

Una modalidad de *trust* particularmente extendida y en la que se centra este trabajo es el *private express trust*, instrumento muy habitual para la organización y administración de patrimonios, así como, también dentro de esta línea, para mantener el patrimonio familiar y organizar la sucesión en el mismo. El uso del *trust* ofrece interesantes posibilidades en este ámbito. En primer lugar, permite separar la administración del patrimonio de su uso, disfrute y obtención de sus rentas. Además, posibilita no solo asegurar que la voluntad de su constituyente (*settlor*) se sigue manteniendo después de su muerte, sino que el *trustee* acomode la gestión del *trust* a las circunstancias nuevas o cambiantes. A ello se añaden las ventajas fiscales que el uso del *trust* puede comportar.

---

[5] Sobre los *resulting trusts* puede consultarse PENNER, J.E.: *The Law of Trusts, op. cit.*, pp. 86-110.

[6] Al respecto, PENNER, J.E.: *The Law of Trusts, op. cit.,* pp. 112-125.

[7] Los *purpose trusts* o *trusts* creados para una concreta finalidad pero sin beneficiarios determinados, son contemplados con recelo por los ordenamientos jurídicos angloamericanos. En este caso, la falta de beneficiarios provoca la «ausencia» de su *equitable property*, que es la que actúa como límite y control al *trustee,* haciendo así muy complicado poder supervisar que la actuación del *trustee* se ajusta a lo estipulado por el constituyente en el instrumento de constitución del *trust*.

Por ello en general sólo se admiten como *purpose trusts* los *charitable trusts* o los *trusts* con una finalidad de interés público.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Aunque la tipología de los *private express trusts* es muy variada, a los efectos de este trabajo es relevante distinguir entre los *fixed interest* y los *discretionary trusts*, por un lado, y por otro, entre los *irrevocable* y los *revocable trusts*.

Aun a riesgo de simplificar, un *fixed interest trust* es aquel en el que sus beneficiarios —presentes o futuros— tienen derecho a obtener periódicamente una parte de las rentas que, en su caso, obtenga el *trust*, mientras que en el caso de los *discretionary trusts* se ha dado al *trustee* o *trustees* un amplio margen de decisión sobre alguna de estas dos cuestiones o incluso sobre las dos: la determinación de los beneficiarios y los bienes o rentas que les corresponda recibir. En el contexto de este trabajo conviene además hacer una ulterior distinción entre dos tipos de *discretionary trusts*: aquellos en los que los *trustees* atribuyen de forma habitual a un grupo de beneficiarios rentas o bienes —conocidos como *discretionary current trusts*— y los que mantienen las rentas en el seno del *trust* para distribuirlas a sus beneficiarios únicamente en un momento posterior —denominados *discretionary accumulation trusts*—.

Otra distinción es la que se refiere a la posibilidad del constituyente de recuperar los bienes que atribuyó al *trust fund*. Si el constituyente se reserva el poder de revocar el *trust* y reintegrar los bienes en su patrimonio, se habla de *revocable trust*. La regla general es que, una vez constituido el *trust*, el *settlor* no puede revocarlo. El *trust* adquiere vida propia, por así decirlo, y el *settlor* no juega ya ningún papel, su fallecimiento es irrelevante[8]. Si el constituyente desea mantener la posibilidad de revocar el *trust* o reservarse ciertas decisiones sobre el *trust*, como designar nuevos *trustees*, estos poderes deben establecerse en el momento de la constitución del *trust*, siquiera sea de manera implícita, ya que no derivan de la posición jurídica del *settlor*[9]. Si el *settlor* no se reserva estos poderes, constituirá un *irrevocable trust*. Esta distinción es relevante ya que en muchos casos ciertos beneficios tributarios no son aplicables a los *revocable trusts*.

Evidentemente, ni el régimen jurídico sustantivo ni la tributación del *trust* angloamericano es unitario en ninguna de las jurisdicciones que lo conocen. En los Estados en que esta institución es conocida y operativa, el régimen jurídico sustantivo —integrado tanto por cuerpos normativos como por la creación jurisprudencial— y la tributación son diferentes para los diversos tipos de *trust*.

## III. EL *TRUST* INTERNACIONAL Y EL *TRUST* CIVILIZADO

Si la correcta comprensión de cualquier institución procedente de otros sistemas jurídicos presenta dificultades, incorporarla al ordenamiento jurídico propio plantea aún mayores problemas. En el caso del *trust* angloamericano se añaden las complicaciones que derivan de sus peculiares rasgos identificativos. Su característico esquema

[8] UNDERHILL, A. y HAYTON, D.J.: *Law of trusts and trustees*, 16.ª ed., Butterworths, London, 2003, p. 7.

[9] PENNER, J.E.: *The Law of Trusts, op. cit.*, p. 18.

de doble propiedad parece colisionar frontalmente con algunos de los principios más firmemente asentados en los derechos en la tradición del *Civil Law,* como el carácter absoluto de la propiedad, y con normas de derecho imperativo, como, por ejemplo, las que protegen los derechos de terceros acreedores o la legítima de herederos forzosos. Estas y otras consideraciones son las que han llevado a afirmar que es imposible adaptar el *trust* a nuestro ordenamiento jurídico[10].

Ello no obstante, un sector destacado de la doctrina española lleva años esforzándose en demostrar que es posible incorporar las ventajas que ofrece el *trust* en el diseño de instituciones propias, acordes a los principios básicos de nuestro derecho privado, que permitan la constitución de patrimonios separados protegidos o fiduciarios. En este ámbito destacan los trabajos de CÁMARA LAPUENTE[11] y ARROYO I AMAYUELAS[12], entre otros[13], que han centrado sus empeños en la propuesta de fórmulas para administrar de forma más eficiente el patrimonio familiar, ya sea en beneficio propio o de terceros, y para organizar de forma más satisfactoria la sucesión[14].

Estos trabajos y propuestas se incardinan en una corriente más amplia de expansión del *trust* fuera de los sistemas jurídicos de *Common Law*. Las dificultades que tienen las instituciones propias del *Civil Law* para cumplir con la misma versatilidad y eficacia las funciones que cumplen los *trusts* están en el origen de este movimiento.

Es bien cierto que existen opciones en estos ordenamientos jurídicos para responder a las necesidades a las que sirve el *trust* angloamericano, como son las sociedades, las fundaciones, la representación, el negocio fiduciario, las sustituciones fideicomisarias, el contrato a favor de tercero, etc. Sin embargo, el *trust* ofrece la gran

---

[10] En este sentido, por ejemplo, VIRGÓS SORIANO, M.: *El trust y el Derecho español*, Cuadernos Civitas, Madrid, 2006.

Ofrece una visión especialmente clara de las aparentes contradicciones entre el *trust* angloamericano y los esquemas básicos de los sistemas de C*ivil Law* CÁMARA LAPUENTE, S.: «Breve compendio geoconceptual sobre *trusts*», en la obra colectiva *Los patrimonios fiduciarios y el trust. III Congreso de Derecho Civil Catalán*, Marcial Pons, Colegio Notarial de Catalunya, Madrid-Barcelona, 2006, pp. 25-52.

[11] Entre sus muchos trabajos sobre el tema, pueden destacarse los iniciales como «Operaciones fiduciarias o *trusts* en Derecho español», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 1999, n.º 654, pp. 1757-1865 y *Derecho privado europeo*, Colex, Madrid, 2003.

[12] Por ejemplo, «Los patrimonios fiduciarios y el trust», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Vol. 82, n.º 693, 2001, pp. 11-62 y *El trust en el Derecho Civil*, Bosch, Barcelona, 2007, libro colectivo del que es directora.

[13] Como MARTÍN SANTISTEBAN, S.: *El Instituto del trust en los sistemas legales continentales y su compatibilidad con los principios de Civil Law*, Aranzadi, Pamplona, 2005 y los trabajos recogidos en NASARRE AZNAR, S. y GARRIDO MELERO, M. (Coords.), *Los patrimonios fiduciarios y el trust. III Congreso de Derecho Civil Catalán*, Marcial Pons, Colegio Notarial de Catalunya, Madrid-Barcelona, 2006.

[14] Sobre las ventajas que puede aportar la creación y regulación de patrimonios fiduciarios en este ámbito en concreto CÁMARA LAPUENTE, S.: «La defensa patrimonial de la persona y la familia mediante «trusts» y patrimonios fiduciarios», en CUESTA SÁENZ, J.M.ª; VICENTE DOMINGO, E.; CARRANCHO HERRERO, M.ªT.; CABALLERO LOZANO, J.M.ª y ROMÁN PÉREZ, R. (Coords.), *Homenaje al profesor Carlos Vattier Fuenzalida*, Aranzadi, Pamplona, 2013, pp. 215-246.

ISBN: 978-84-7777-502-7

ventaja de que su constitución —una segregación patrimonial que no recurre a la creación de una nueva personalidad jurídica— y su gestión son mucho más sencillas, baratas y flexibles que las opciones antes citadas.

La difusión del *trust* fuera del ámbito de *Common Law* ha seguido dos líneas.

Por un lado, se ha tratado de llegar a un concepto de *trust* y a una configuración del mismo que pueda ser no solo «reconocible» por los sistemas jurídicos de *Civil Law*, sino que también pueda «encajar» realmente en sus ordenamientos y ser así operativo. Con este objetivo, aunque se parte de los rasgos característicos del *trust* angloamericano, se eliminan aquellos elementos que suponen un obstáculo para el *Civil Law*. De manera destacada se elimina cualquier referencia a una doble propiedad y para su constitución se exigen mayores formalidades y exigencias. Es el llamado *trust* internacional[15].

En esta línea se sitúa el Convenio de La Haya sobre la ley aplicable al *trust* y a su reconocimiento, de 1 de julio de 1985, que en su artículo 2 define el *trust* de la siguiente manera[16]:

> «A los efectos del presente Convenio, el término «*trust*» se refiere a las relaciones jurídicas creadas —por acto inter vivos o mortis causa— por una persona, el constituyente, mediante la colocación de bienes bajo el control del *trustee* en interés de un beneficiario o con un fin determinado.
>
> El *trust* posee las características siguientes:
>
> a) los bienes del *trust* constituyen un fondo separado y no forman parte del patrimonio del *trustee*;
> b) el título sobre los bienes se establece en nombre del *trustee* o de otra persona por cuenta del *trustee*;
> c) el *trustee* tiene la facultad y la obligación, de las que debe rendir cuenta, de administrar, gestionar o disponer de los bienes según las condiciones del *trust* y las obligaciones de particulares que la ley le imponga.
>
> El hecho de que el constituyente conserve ciertas prerrogativas o que el *trustee* posea ciertos derechos como beneficiario no es incompatible necesariamente con la existencia de un *trust*».

Se trata de un convenio internacional que entró en vigor el 1 de enero de 1992 y ha sido firmado o ratificado por catorce Estados, cuya finalidad es el reconocimiento de los *trusts* foráneos en ordenamientos jurídicos en los que no están regulados. No

---

[15] Expone estos trabajos de forma sinténtica CÁMARA LAPUENTE, S.: «La defensa patrimonial de la persona y la familia mediante «trusts» y patrimonios fiduciarios», *op. cit.*, pp. 224-228.

[16] La traducción se ha tomado de GONZÁLEZ BEILFUSS, C.: *El trust. La institución angloamericana y el Derecho Internacional Privado español*, Bosch, Barcelona, 1997.

implica para los Estados firmantes o ratificantes ninguna obligación de incorporar el *trust* a sus ordenamientos internos.

Por su parte, los Principios de Derecho Europeo de Trust de 1999[17] recogen una propuesta de regulación armonizada del *trust* que sería aplicable a toda la Unión Europea. La definición de *trust* que propone es similar a la del Convenio de la Haya en el sentido de que omite toda referencia a una doble propiedad, pero sin mencionar al constituyente. El apartado 1 de su artículo 1 establece: «En un *trust*, una persona llamada «*trustee*» es propietaria de unos bienes, que se mantienen separados de su patrimonio personal, y ha de afectar dichos bienes (el «*trust fund*») al beneficio de otra persona llamada «beneficiario» o a la promoción de una finalidad». Pese a que el apartado 4 del mismo artículo 1 menciona que los beneficiarios «pueden» detentar derechos de propiedad frente al *trustee* y frente a terceros, ello debe entenderse únicamente en el sentido de que se recoge así lo que sucede en algunos sistemas jurídicos de *Common Law*. No implica en modo alguno que sea una característica necesaria de este *trust* internacional[18].

La otra línea que ha seguido la expansión del *trust* es la que supone la incorporación de instituciones análogas en algunos ordenamientos jurídicos de *Civil Law*. Estas experiencias, aun siendo relativamente recientes, son ya significativas y comparten las características de permitir una segregación patrimonial sin personalidad jurídica propia y de dotar al fiduciario de amplias facultades de administración y de disposición. Como se ha mencionado anteriormente, estas figuras se denominan *trust* civilizado[19]. Son ejemplos de esta tendencia el caso de Quebec, que regula un *trust/fiducie* consistente en un patrimonio separado sin propietarios[20], o el de Francia, que ha dado una regulación completa a un instrumento semejante al *trust* si bien no plenamente equiparable, la *fiducie*, a través de la Ley 2007-211 de 9 de febrero de 2007.

Una suerte de vía intermedia es la adoptada por Italia. Ratificó el Convenio de la Haya sobre la ley aplicable al *trust* y a su reconocimiento y a partir de ahí la jurisprudencia admitió la constitución de *trusts* de acuerdo con regulaciones foráneas sobre bienes situados en Italia y a favor de beneficiarios italianos[21]. El legislador italiano re-

---

[17] HAYTON, D.J.; KORTMANN, S.C.J.J. y VERHAGEN, H.L.E. (Eds.): *Principles of european trust law*, *op. cit*.

[18] HAYTON, D.J.; KORTMANN, S.C.J.J. y VERHAGEN, H.L.E. (Eds.): *Principles of european trust law*, *op. cit.,* p. 41.

[19] La *European Review of Private Law* (Vol. 8) dedica una parte notable de su n.º 3 del año 2000 a diversas experiencias de *trusts* civilizados.

[20] ARROYO I AMAYUELAS, E.: «La regulación quebequesa del *trust*», *La Notaría*, n.º 11, 2001, pp. 91-119.

[21] Sobre esta evolución, primero desarrollada doctrinalmente y luego aceptada por la jurisprudencia, BRAUN, A.: «El *trust* en Italia: aplicaciones en el ámbito del Derecho de la persona y de la familia», en ARROYO I AMAYUELAS, E. (Dir.), *El trust en el Derecho Civil*, Bosch, Barcelona, 2007, pp. 133-155.

ISBN: 978-84-7777-502-7

guló la tributación de las rentas obtenidas por los *trusts*[22] y ha dispuesto recientemente un régimen tributario para los *trusts* no comerciales[23].

## IV. CRITERIOS ORIENTADORES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL *TRUST* EN LOS ESTADOS DE *COMMON LAW*

En el diseño de los regímenes tributarios dispuestos para el *trust* en los Estados de *Common Law* pueden identificarse una serie de criterios que guían las concretas decisiones de política fiscal. Pese a que las opciones legislativas finalmente adoptadas llegan a ser muy diferentes, en general parten de unas consideraciones comunes. A continuación se exponen aquellas que resultan más relevantes a los efectos de este trabajo, siguiendo los trabajos de A. EASSON y V. THURONYI[24].

### A. Tributación autónoma del *trust* o transparencia fiscal

La primera idea que guía las decisiones de política tributaria sobre el *trust* es que este, como tal, no debería ser sometido a gravamen y sus rentas deberían atribuirse a sus beneficiarios, que son quienes detentan los derechos económicos sobre ellas. Es decir, los *trusts* deberían en principio ser transparentes a efectos tributarios, ya que, de otra manera, si se gravara al mismo *trust* por las rentas que obtuvieran y los bienes que lo integran, la tributación final sería con frecuencia mucho menor que la que correspondería a la capacidad económica personal de sus beneficiarios, además de que ello facilitaría maniobras de elusión similares a las que se realizan mediante la interposición de sociedades. El problema específico que plantean los *trusts* es que sus beneficiarios pueden ser indeterminados, al menos durante un tiempo. Por otra parte, en el caso de los *discretionary accumulation trusts,* el *trustee* puede acumular gran parte de las rentas para su futura distribución, por lo que los beneficiarios, en el caso de ser ya determinados, pueden no recibir distribución alguna del *trust* durante años, lo que aconseja no atribuirles las rentas en todo caso. Por ello, pese a que en principio se considera que el *trust* debería ser transparente a efectos fiscales, en la mayoría de los casos se opta por un sistema híbrido en el que parte de la renta se atribuye a los beneficiarios, mientras que la renta que el *trustee* decide mantener en el seno del *trust*

---

[22] La legislación italiana distingue a estos efectos entre los *trusts* con beneficiarios determinados (*trusts* transparentes), cuyas rentas se imputan a los beneficiarios, y los *trusts* opacos, que no tienen beneficiarios determinados. Los *trusts* opacos se someten a tributación por las rentas obtenidas. Las rentas imputadas a los beneficiarios se califican como rendimientos de capital.

Para una sintética visión de conjunto de la normativa italiana relativa a las consecuencias tributarias de los *trusts* ROSSI, M.Q.: «Overview of Italy's tax provisions on trusts», *Tax notes international*, Vol. 73, 2014, n.º 3, pp. 243-251.

[23] CAMMILLERI, S.: «New Italian tax regime for non-commercial trusts and foundations», *European taxation*, Vol. 55, 2015, n.º 6, pp. 272-274.

[24] EASSON, A. y THURONYI, V.: «Fiscal Transparency», en THURONYI, V. (Ed.), *Tax Law Design and Drafting*, Vol. II, International Monetary Fund, Washington D.C., 1998, pp. 924-968, esp. pp. 944-967.

se somete a gravamen de forma separada, como se verá más adelante. Algunos Estados, no obstante, gravan toda renta global obtenida por el *trust*, independientemente de si se distribuye o si se acumula, en cuyo caso establecen para los beneficiarios un crédito fiscal por el impuesto así satisfecho con el fin de evitar la doble imposición.

### B. Rentas atribuidas a los beneficiarios

Existen dos opciones básicas a la hora de decidir qué rentas se atribuyen o se imputan a los beneficiarios: únicamente las rentas efectivamente percibidas del *trust* o bien todas aquellas rentas que tengan derecho a obtener, con independencia de que hayan sido distribuidas o retenidas por el *trust*. Si bien la primera posibilidad es mucho más sencilla, está claro que abre la puerta a maniobras elusivas y a diferir la distribución de las rentas que tributarán presumiblemente a un marginal inferior al que correspondería a los beneficiarios. De ahí que en la mayoría de casos se opte por un sistema de imputación de rentas al margen de su efectiva distribución. El problema específico que plantean los *trusts* es que, dada la división de la propiedad característica del *trust* y las facultades del *trustee,* en muchas ocasiones es imposible o cuando menos muy problemático poder determinar la renta a la que cada beneficiario tiene derecho en un momento concreto, además de que, como ya se ha dicho, hay casos en los que los beneficiarios no están todavía determinados. Son estas rentas de difícil imputación a los beneficiarios las que suelen ser sometidas a gravamen como renta del *trust.* En el caso de posterior distribución, estas rentas quedan exentas para los beneficiarios o se les permite deducir de su impuesto personal el impuesto que ya soportaron previamente como renta del *trust*, de manera que no sufran doble imposición en ningún caso.

### C. Calificación de las rentas procedentes de un *trust*

Otra cuestión clave es decidir la calificación de las rentas provenientes del *trust*. Si se parte de la idea de que el *trust* debe ser transparente a efectos tributarios, la conclusión necesaria es que la calificación de las rentas obtenidas por el *trust* se mantenga para el beneficiario. De esta manera, las rentas mantienen la naturaleza de la fuente de la que proceden, de modo semejante, aunque no estrictamente equivalente, a lo dispuesto en el régimen de atribución de rentas del IRPF[25]. Esta es, por ejemplo, la solución adoptada por Estados Unidos[26]. No obstante, también se emplea la técnica seguida por Canadá, que otorga una calificación específica a las rentas acumuladas en un *trust* que son imputadas al beneficiario[27].

---

[25] Artículo 54 (Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia, Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava)

[26] § 662 (b) *Internal Revenue Code* (IRC). Se puede consultar en https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26

[27] *Income from a property that is an interest in a trust. Cfr.* Section 108 (5) *Income Tax Act* (ITA). Se puede consultar en http://laws.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-1.html

ISBN: 978-84-7777-502-7

## D. Tributación de las rentas acumuladas por el *trust*

### 1) Condición de contribuyente

Por lo que respecta a la tributación de las rentas acumuladas por el *trust* y que no se imputan a los beneficiarios, la regla general en los Estados de *Common Law* es considerar contribuyente al *trustee*. Es necesario aquí hacer una importante aclaración. El *trustee* es titular de dos obligaciones tributarias diferentes y separadas: una en su condición de *trustee* y otra a título estrictamente personal. Esta distinción es coherente con la caracterización de la propiedad formal (*legal ownership*) que detenta el *trustee* respecto de los bienes integrados en el *trust fund*, de los que es un mero gestor y que, por tanto, nunca se integran en su patrimonio personal. El *trustee* es el contribuyente de la obligación tributaria que se derive de las rentas del *trust*, pero estas rentas no se confunden con sus rentas personales. Por sus rentas personales será contribuyente de su impuesto personal sobre la renta.

Como regla general las rentas acumuladas por el *trust* tributan como si se tratara de las rentas obtenidas por una sola persona física y ello es así incluso si existe más de un *trustee* o si el *trustee* o los *trustees* son personas jurídicas. La idea que late tras esta decisión de política tributaria es que de esta manera se anticipa en cierta forma la tributación que correspondería a los futuros beneficiarios. No obstante, como no es posible aplicar a las rentas obtenidas por un *trust* todas las normas del impuesto sobre la renta de las personas físicas —como, por ejemplo, las deducciones por circunstancias personales o familiares—, muchos ordenamientos tributarios han optado por un sistema mixto que consiste en seguir básicamente la regulación del impuesto sobre personas físicas, pero combinada con la aplicación de aquellas previsiones del impuesto sobre sociedades que se adapten mejor a las peculiares características del *trust.* Este es también el sistema habitual en los Estados que optan por considerar al *trustee* contribuyente por toda renta global obtenida por el *trust*, no solo por la acumulada.

### 2) Tipo de gravamen

Un concreto elemento del impuesto sobre la renta de las personas físicas que se considera que no es adecuado para las rentas del *trust* es su tipo de gravamen progresivo, ya que no permite tener en cuenta cuántos beneficiarios tiene cada *trust* ni el nivel de renta de cada uno de ellos. Ahora bien, la fijación de un tipo de gravamen inferior al marginal máximo del impuesto sobre la renta de las personas físicas ofrece grandes posibilidades a la utilización del *trust* como instrumento para minimizar la carga tributaria. Para los beneficiarios cuyo tipo medio efectivo de gravamen personal sea superior al aplicable a las rentas del *trust* será más ventajoso que el *trust* acumule las rentas. Por su parte, si el tipo de gravamen aplicable al *settlor* es superior al que se aplica a las rentas del *trust*, a este le resultará muy conveniente segregar parte de su patrimonio y constituir un *trust* o incluso varios, porque el número de *trusts* que puede constituir una misma persona no está limitado. Para evitar estas maniobras elusivas, el tipo

de gravamen aplicable a las rentas del *trust* debería ser igual al marginal máximo previsto para las personas físicas. Si este es muy elevado, ello también puede tener consecuencias indeseadas, por cuanto muchos beneficiarios pueden tener unos niveles de renta a los que correspondan unos tipos medios muy inferiores. No obstante, se considera que la única forma efectiva de evitar maniobras de planificación fiscal para reducir la carga tributaria es que el tipo de gravamen aplicable a las rentas acumuladas por el *trust* sea igual al tipo marginal máximo del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Así lo hace, por ejemplo, Estados Unidos[28], mientras que el Reino Unido prevé para los *trusts* en general un tipo inferior al marginal máximo[29], si bien prevé unos tipos superiores en el caso de las rentas acumuladas[30].

## E. Residencia del *trust*

La determinación de la residencia fiscal de un *trust* no es tarea fácil puesto que carece de personalidad jurídica y no precisa inscripción en un registro para su constitución ni para su reconocimiento.

Los factores a considerar a efectos de determinar la residencia de un *trust* pueden ser los siguientes: la residencia del *trustee*, el lugar de administración del *trust*, la localización de los bienes del *trust fund*, la residencia de los beneficiarios o la residencia del *settlor.*

Los criterios utilizados con más frecuencia son los de la residencia del *trustee* y el lugar de administración del *trust*. Sin embargo, no dejan de plantear problemas puesto que un *trust* puede tener dos o más *trustees* que residan en Estados diferentes o las reuniones para decidir la administración del *trust* pueden ir variando de lugar. Otro tanto puede decirse de los bienes integrados en el *trust fund* o del lugar de residencia de los beneficiarios, que pueden llegar a ser muchos. De ahí que sean necesarias reglas subsidiarias y antielusivas dirigidas a evitar maniobras tendentes a que un *trust* no pueda ser considerado residente en un Estado concreto.

## F. Medidas antielusivas

Por último, es preciso señalar que los sistemas tributarios de estos países incluyen diversas medidas contra la utilización de los *trusts* con fines elusivos. Además de la utilización de tipos de gravamen específicos, destacan las previsiones dirigidas contra posibles maniobras del *settlor*, como los denominados *grantor trusts*, cuya existencia es ignorada a efectos tributarios y su renta se considera renta del *settlor*, entre otras medidas antielusivas.

---

[28] § 1 (e) IRC, prevé para los *trusts* una tarifa cuyo marginal máximo es el mismo que el de las personas físicas, si bien se aplica ya el máximo sobre una franja inferior de renta que a las personas físicas.

[29] *Section* 9, *Income Tax Act* 2007 (ITA). Se puede consultar en http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents

[30] *Sections* 479-487, *Income Tax Act* 2007 (ITA).

ISBN: 978-84-7777-502-7

# V. TRIBUTACIÓN DE *TRUSTS* ANGLOAMERICANOS EN EL PAÍS VASCO

## A. Consideraciones iniciales

Dado que el *trust* es una institución desconocida en nuestro derecho es muy improbable que se produzcan situaciones en las que el *settlor* o el *trustee* sean residentes en el País Vasco o en otro punto del Estado español. Los casos que con mayor probabilidad pueden dar lugar a que un *trust* desencadene de algún modo consecuencias tributarias en nuestro territorio serán o bien que alguno o algunos de sus beneficiarios sean residentes o bien que el *trust* disponga de bienes situados en dicho territorio. Son, por tanto, estos casos los que se van analizar.

Es relevante advertir que existe una percepción casi generalizada de que los *trusts* se emplean básicamente con finalidades elusivas de normas de derecho imperativo, por lo que la intervención de un *trust* despierta una gran desconfianza. La institución del *trust*, que permite la segregación de parte del patrimonio personal para colocarlo bajo la titularidad y administración de otra persona en beneficio de terceros, con el añadido de que el titular-administrador debe seguir las instrucciones del constituyente, parece a primera vista muy semejante a la utilización de *testaferros*. De hecho, la posible utilización de los *trusts* con finalidades abusivas, cuando no abiertamente ilícitas, es perfectamente conocida en los Estados de tradición jurídica de *Common Law,* cuyo sistema jurídico dispone de numerosos mecanismos para combatir estas estrategias.

A este respecto, no debe perderse de vista que numerosas instituciones de nuestro derecho y prácticamente todos los negocios jurídicos pueden también emplearse con las mismas intenciones elusivas y abusivas. En efecto, desde las sociedades hasta el matrimonio, pasando por las donaciones o el arrendamiento financiero, se utilizan frecuentemente para fines para los que no fueron previstos y no por ello se afronta su regulación y su actuación como si se tratara de instrumentos fundamentalmente elusivos. Pese a ello, el hecho de que el *trust* sea una figura desconocida en nuestro derecho y que resulte particularmente difícil de encajar en nuestras categorías jurídicas agrava la desconfianza que genera su aparición, como se verá en los siguientes epígrafes.

Por otra parte, apenas existe jurisprudencia o expresiones del criterio administrativo —resoluciones o contestaciones a consultas— relativas al tratamiento tributario de las situaciones en las que intervienen *trusts*, lo que añade dificultades al análisis, ya de por sí complejo, de su tributación.

Debe señalarse que las dos únicas consultas que se ha detectado que se han planteado en el País Vasco en relación a los *trusts* se refieren a empresas residentes vinculadas de algún modo a un *trust.* En ambas consultas la cuestión central era determinar si el *trust* era asimilable a alguna entidad conocida por nuestro derecho.

Las dos consultas, presentadas ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, resuelven de hecho la misma cuestión: si un *Real Estate Investment Trust* (REIT) estadounidense puede considerarse una sociedad patri-

monial a los efectos de que una sociedad residente cumpla los requisitos de composición de su accionariado para poder, a su vez, ser considerada sociedad patrimonial en el Impuesto sobre Sociedades. En ambos casos, la Hacienda Foral de Bizkaia estimó que un REIT es asimilable a una institución de inversión colectiva (IIC) y no a una sociedad patrimonial, por lo que denegó a la sociedad residente la condición de sociedad patrimonial[31].

### B. Aplicabilidad de los Convenios para evitar la doble imposición

Las situaciones en las que un *trust* aparezca de algún modo en el País Vasco serán necesariamente internacionales, por lo que la primera cuestión a plantear es la aplicabilidad de los Convenios para evitar la doble imposición (CDI).

En este sentido, debe dilucidarse si el *trust* es una persona a los efectos de los CDI ya que solo se aplican a las personas que sean residentes en alguno de los Estados contratantes.

El Modelo de Convenio de la OCDE considera persona, entre otros sujetos, a las sociedades, las cuales, a su vez, pueden englobar a cualquier entidad que sea tratada como una sociedad a efectos fiscales. Como ya se ha expuesto en el apartado IV de este trabajo, en las jurisdicciones de origen de los *trusts* angloamericanos existe una gran diversidad en su tratamiento tributario. En algunos Estados es el *trustee* el sujeto pasivo, mientras que en otros es el mismo *trust*. Esta misma diversidad se da por lo que respecta a la residencia fiscal de los *trusts*, por lo que no pueden darse reglas generales sobre la aplicabilidad de los CDI ya que será necesario establecer en cada caso si un concreto CDI es aplicable a partir del tratamiento tributario de cada Estado contratante y de sus normas sobre la residencia fiscal del *trust*.

13 de los CDI ratificados por el Estado español contemplan la figura del *trust*[32]. Las menciones más relevantes a los efectos de este trabajo son las siguientes[33]:

---

[31] Consultas de 22 de junio de 2015.

Sobre las características de los REIT y sus semejanzas y diferencias respecto de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión Inmobiliaria (SOCIMI) y entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas para las que existe un régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades, NASARRE AZNAR, S. y RIVAS NIETO, E.: «La naturaleza jurídico-privada y el tratamiento fiscal de las nuevas sociedades cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI) en la Ley 11/2009», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n.º 321, 2009, pp. 3-66 y JULIANI FERNÁNDEZ DE CÓRDOBA, I.: «El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y aproximación a los REIT», *Crónica Tributaria*, n.º 128, 2008, pp. 147-167.

Específicamente en el ámbito foral, CALVO VÉRGEZ, J.: «Régimen fiscal de los «Real Estate Investment trusts»», *Forum fiscal de Gipuzkoa*, Mes 10, 2010, pp. 17-24.

[32] Por orden alfabético: Australia, Armenia, Barbados, Canadá, Emiratos Árabes Unidos, Estados Unidos, Nueva Zelanda, Reino Unido, Singapur, Trinidad y Tobago y Turquía.

[33] Un análisis de los CDI ratificados por España en relación a los *trusts*, pese a que omite el CDI con Nueva Zelanda, en TROST, A.: «El trust en la planificación fiscal internacional», en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional,* 6.ª ed., Vol. 2, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2015, pp. 1895-1929, esp. pp. 1904-1907.

ISBN: 978-84-7777-502-7

— Los CDI con Canadá, Estados Unidos, Filipinas y Reino Unido incluyen al *trust* en la definición de persona. La residencia fiscal del *trust* en los CDI con Canadá y Filipinas se condiciona a que el *trust* se encuentre sujeto a imposición en estos Estados, mientras que en el caso del CDI con Estados Unidos se considera residente únicamente al *trust* cuyas rentas tributen en un Estado contratante como las rentas de un residente. Por su parte, el CDI con el Reino Unido también incluye a los *trusts* dentro de la definición de planes de pensiones, en cuyo caso, la inclusión se condiciona a que las rentas de los *trusts* considerados planes de pensiones estén exentas y a que el objeto principal de dichos *trusts* sea gestionar o proporcionar pensiones o prestaciones por jubilación, o bien generar rentas a estos fines.
— El CDI con el Reino Unido establece en su artículo 4 reglas para determinar los supuestos en los que las rentas derivadas de un *trust* podrán beneficiarse o no de la aplicación del CDI y en el apartado V del Protocolo prevé que los beneficiarios de un *trust* que sean residentes en España tributarán en España por el importe bruto de la renta que perciban o que tengan derecho a percibir del *trust*, en cuyo caso podrán aplicarse una deducción para evitar la doble imposición por el importe del impuesto efectivamente satisfecho por el beneficiario en el Reino Unido por esas rentas, con algunas limitaciones.
— Los citados CDI con Canadá y Filipinas, así como Armenia, prevén que las ganancias patrimoniales obtenidas por un *trust* compuesto principalmente de bienes inmuebles puedan someterse a imposición en el Estado contratante en que estén situados dichos bienes.
— Además, los CDI con Barbados, Jamaica, Trinidad y Tobago y Emiratos Árabes Unidos establecen que las autoridades competentes de cada Estado contratante estarán autorizadas, previo requerimiento de intercambio de información, para obtener y proporcionar información de bancos y entidades financieras sobre los *settlors, trustees* y beneficiarios de los *trusts.*

### C. *Trust* con activos situados en el País Vasco

En este apartado se va a analizar el supuesto de los *trusts* que dispongan de activos en el territorio del País Vasco cuyo *trustee* y beneficiarios no sean residentes en territorio español, lo que dará lugar a la aplicación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) en el caso de que dichos activos produzcan rendimientos o que de su transmisión se deriven ganancias o pérdidas patrimoniales.

No se incluye en este análisis los casos en los que corresponde a los territorios históricos la exacción y recaudación del IRNR según lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ya que lo que interesa aquí es determinar el régimen tributario de las rentas que se deriven de los bienes de un *trust* situados en el País Vasco y las normas relevantes en este caso son las estatales, salvo en el improbable caso de que el *trust* disponga de establecimiento permanente en el País Vasco.

Esta circunstancia se considera improbable porque en los contados casos en los que se han producido consultas relativas a actividades económicas relacionadas de algún modo con *trusts,* se trataba de sociedades residentes controladas o participadas de manera directa o indirecta por *trusts*.

En el caso de rentas derivadas de activos de un *trust* lo más probable es que se considere sujeto pasivo del IRNR al *trustee*, ya que este figurará como titular del activo. Pese a que ello pueda chocar aparentemente con una tributación acorde con el principio de capacidad económica —ya que el *trustee* no se beneficia personalmente de las rentas[34]—, es acorde en cierta medida con las características definitorias de los *trusts*. El *trustee* no puede considerarse propietario de los bienes del *trust* desde la concepción de la propiedad del *Civil Law*, se trata más bien de un gestor o un administrador. Y es en esta condición de simple «administrador» en la que es considerado sujeto pasivo de las rentas del *trust* en las jurisdicciones de *Common Law* que someten a tributación al *trustee* por las rentas del *trust*. Recuérdese que en este caso el *trustee* es titular de dos obligaciones tributarias diferentes y diferenciadas: la que deriva de sus rentas personales y la que deriva de las rentas del *trust*. Además el *trustee* puede resarcirse del *trust* de los gastos y tributos que deba satisfacer en su condición de *trustee*[35]. De esta manera, el sujeto pasivo es el *trustee*, pero quien soporta la carga tributaria es el mismo *trust.* Así lo prevé, por ejemplo el apartado V del Protocolo Adicional al CDI con Nueva Zelanda, que establece que si el *trustee* es sometido a tributación en un Estado contratante por rentas pasivas (dividendos, intereses o cánones), dicho *trustee* será considerado beneficiario efectivo de estas rentas a efectos del Convenio. Con esta previsión lo que se pretende es que no se alteren las normas de Nueva Zelanda respecto de la tributación de los diferentes tipos de *trusts*.

Esta solución se asemeja notablemente a la tributación prevista en la Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, de adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco, respecto de las herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio[36]. La figura del poder testatorio, institución de gran raigambre en la legislación foral del País Vasco, permite al testador otorgar un poder a un tercero para que, una vez fallecido, sea este tercero quien designe a los herederos del causante y distribuya los bienes de su herencia, con las mismas limitaciones que pudiera haber tenido en vida el testador. Se trata, por tanto, de una institución de carácter fiduciario que presenta ciertas analo-

---

[34] Así lo considera DELGADO PACHECO, A.: «Las entidades en atribución de rentas y el régimen fiscal de partnerships y trusts en España», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2.ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 341-388, p. 384.

[35] *Cfr.* Epígrafe II. A *supra*.

[36] Sobre la fiscalidad del poder testatorio ATXABAL RADA, A.: «La fiscalidad del poder testatorio y del pacto sucesorio», en NAVARRO MENDIZÁBAL, I.A. (Coord.), *Derecho y mayores*, Universidad Pontificia Comillas, Documentos de Trabajo n.º 63, Madrid, 2006, pp. 431-450, y ZUBERO OLAECHEA, L.: «Fiscalidad del poder testatorio», *Jado: boletín de la Academia Vasca de Derecho-Zuzenbidearen Euskal Akademiaren aldizkaria*, n.º extra 1, 2004, pp. 149-158.

ISBN: 978-84-7777-502-7

gías con el *trust*. Pues bien, de acuerdo con la citada Norma Foral 7/2002, si el comisario no es el usufructuario de los bienes por no ser el cónyuge del causante o porque el testador no le hubiera atribuido el usufructo de los bienes de la herencia pendientes del ejercicio de un poder testatorio, el sujeto pasivo del IRPF por las rentas derivadas de dichos bienes será la propia herencia[37] y corresponderá al administrador de la herencia el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales de la herencia respecto del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio, además de ser el responsable subsidiario del pago de ambos impuestos[38].

Si bien la tributación que se propone para las rentas derivadas de bienes de un *trust* situados en el territorio del País Vasco es perfectamente acorde a las características de los *accumulation trusts*, no puede decirse otro tanto de los *fixed interest trust* o de algunos *discretionary current trusts*. En estos dos últimos casos son los beneficiarios quienes perciben las rentas del *trust* y, pese a ello, se sometería a gravamen al *trustee*. Cabría por ello plantearse si la mejor opción para someter a gravamen las rentas derivadas de activos situados en el País Vasco de *trusts* angloamericanos sería aplicarles el régimen de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero (artículos 37-39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo y artículo 53 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia, de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava).

Este régimen supone que las rentas de determinadas entidades sin personalidad jurídica son atribuidas a sus miembros —socios, herederos, comuneros o partícipes— según las normas o pactos aplicables en cada caso o a partes iguales si dichas normas o pactos no constan fehacientemente. La entidad no es sujeto pasivo del impuesto y sus miembros lo serán del impuesto que les corresponda, el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, y, como regla general, las rentas de la entidad que les son atribuidas mantienen la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos[39]. Las entidades sometidas a este régimen son algunas sociedades civi-

---

[37] Art. 12.6 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia. Las rentas de la herencia tributarán por el IRPF según lo dispuesto en el Título II de la Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, de Adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco.

[38] Art. 12 Norma Foral 7/2002, de 15 de octubre, de adaptación del Sistema Tributario del Territorio Histórico de Bizkaia a las peculiaridades del Derecho Civil Foral del País Vasco.

[39] *Cfr.* Arts. 53-56 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia, de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa y de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de Álava.

les, las herencias yacentes —no incluye las sometidas a poder testatorio, que en rigor no son herencias yacentes—, las comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición[40].

Las circunstancias de que el *trust* sea un patrimonio separado carente de personalidad jurídica y que el régimen de atribución de rentas es muy similar al que algunas jurisdicciones de *Common Law* han previsto para hacen tributar a los beneficiarios por las rentas no acumuladas de los *trusts*[41], parece que hacen este régimen singularmente adecuado para las rentas derivadas de activos situados en territorio del País Vasco de *trusts* angloamericanos[42], siempre que se entienda que sus miembros son los beneficiarios. En este punto radica una de las dificultades que plantea la aplicación de este régimen en el caso que nos ocupa y es que los beneficiarios de un *trust* son difícilmente asimilables a los miembros habituales de estas entidades, como son los socios, herederos, comuneros o partícipes, porque los socios o comuneros forman parte de la entidad, mientras que en el caso de la herencia yacente la situación es transitoria, hasta que se encuentre el heredero o herederos que serán entonces los plenos propietarios. Los beneficiarios disfrutan de derechos económicos sobre el *trust fund*, pero no detentan poderes de disposición, y son titulares de un derecho de crédito sobre las rentas acumuladas por el *trust* que les correspondan, pero no son propietarios efectivos de esas rentas[43]. La idea de la herencia yacente, no obstante, si

---

[40] *Cfr*. Art. 11 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia y art. 34.3 Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

[41] *Vid*. Epígrafe IV *supra*, apartados A, B y C.

[42] No es esta una opinión pacífica. DELGADO PACHECO, A. («Las entidades en atribución de rentas y el régimen fiscal de partnerships y trusts en España», *op. cit.*, pp. 382-383) considera que el *trust* es una forma de propiedad, lo que le lleva a afirmar que «difícilmente encaja en la figura de las entidades de atribución de rentas» ya que, según su parecer, pese a que el *trust* se aproxima al patrimonio separado, en la legislación española se plantea la aplicación del régimen de entidades en régimen de atribución de rentas únicamente cuando tal patrimonio separado carece de un titular claro y definido. Pese a que en su momento (ESTEVE PARDO, M.ªL.: «Los problemas tributarios de la recepción del trust en el Derecho español», en VILLAR EZCURRA, M.; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.; ALBIÑANA CILVETI, C. y HERRERA MOLINA, P.M. (Coords.), *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, pp. 555-576) me mostré parcialmente de acuerdo con esta postura, hoy no la creo acertada por dos motivos. El primero es que el *trust* no es una forma de propiedad, es una institución del derecho de bienes. Es el régimen general de la propiedad el que es diferente en las tradiciones jurídicas de *Common Law* y de *Civil Law*. Además, el régimen de atribución de rentas no se aplica únicamente cuando existen patrimonios sin un titular claro o en situaciones transitorias, como las herencias yacentes.

[43] Este es uno de los argumentos, según TROST, A. («El trust en la planificación fiscal internacional», *op. cit.*, pp. 1922-1924), que impiden la aplicación del régimen de entidades en atribución de rentas a los beneficiarios residentes de *trusts* foráneos. El otro es que los *trusts* parecen no cumplir, en su opinión, el requisito de ser una unidad económica o patrimonio susceptible de explotación económica independiente. No veo la razón que le lleva a realizar esta afirmación, que, evidentemente, no comparto. Los *trusts* constituyen precisamente patrimonios separados administrados de forma específica.

ISBN: 978-84-7777-502-7

se elimina la situación de transitoriedad, refleja bien la idea de que un *trust* es un patrimonio autónomo, independiente y sin un titular, al menos sin un titular equiparable en nuestro derecho, ya que el *trustee* es un titular formal de los bienes, es su gestor.

En cuanto a la postura de la Administración o los tribunales respecto al caso que aquí se plantea, la falta casi absoluta de resoluciones o jurisprudencia no permite extraer ningún tipo de consecuencias o de pautas que puedan actuar como elementos de juicio.

Existen resoluciones de la DGT o respuestas a consultas a la AEAT respecto de las ganancias patrimoniales obtenidas por *trusts* estadounidenses por la enajenación de acciones de sociedades españolas[44]. Las consultas versan sobre la exención de tales ganancias en aplicación del CDI con Estados Unidos y el criterio administrativo ha sido siempre la aplicación de la exención «siempre que no procedan de una participación del 25% o más, y solamente en la medida en que, de acuerdo con la legislación fiscal estadounidense, sean atribuibles a personas con residencia fiscal en los EEUU, quedando sometidas a la imposición española en la proporción en que sean atribuibles a personas no residentes en ese país».

Más interesante resulta la respuesta a la Consulta V0989-14, de 7 de abril de 2014, por cuanto refleja el criterio que sostiene la Administración tributaria estatal respecto de los *trusts*. En esta consulta se plantea la extinción de un *trust* constituido bajo derecho «anglosajón» (*sic*) cuyos *trustees* son dos sociedades con domicilio en Guernsey y los beneficiarios tres personas físicas residentes en Alemania. El *trust* está constituido —al menos en parte y en lo que se plantea en la consulta— por las acciones de una sociedad constituida bajo las leyes del Reino Unido y residente desde 2012 en España, donde tributa por el Impuesto sobre Sociedades. De los datos recogidos en la respuesta de la consulta se trata de un *fixed interest trust*, ya que los beneficiarios tienen derecho a percibir los dividendos derivados de las acciones «junto con todos los beneficios y demás fondos que se puedan pagar o resulten pagaderos al *trustee* en cada momento con respecto a las mismas». La extinción del *trust* supondrá que los beneficiarios pasen a ser los titulares de las acciones de la sociedad residente y la consulta plantea si esta operación debe tributar en España. La respuesta afirma que, como el *trust* es una entidad no reconocida por el derecho español y se desconoce quién era el *settlor* de este *trust*, los beneficiarios ya eran considerados a efectos tributarios como los propietarios de las acciones, por lo que la extinción del *trust* no genera ninguna tributación en España, independientemente de la tributación que corresponda a los tres beneficiarios por los dividendos y otras eventuales rentas, a los que sería aplicable el CDI con Alemania.

La postura constante de la Administración tributaria estatal es la de no reconocer la figura del *trust* y aplicar el ordenamiento jurídico tributario español como si los *trusts* no existieran.

---

[44] Resoluciones de la DGT de 17 de julio de 1992, de 25 de noviembre de 1994, de 22 de diciembre de 1999, en contestación a consultas y respuesta de la AEAT de 9 de diciembre de 2005.

## D. Beneficiario de un *trust* residente en el País Vasco

En primer lugar, es necesario distinguir si el beneficiario residente en los territorios históricos percibe efectivamente rentas del *trust* o si simplemente tiene derechos económicos, pero depende de las decisiones discrecionales del *trustee.* En el caso de que reciba rentas distribuidas por el *trust*, tributará por estas rentas en su impuesto personal. La atribución o imputación será más compleja en el caso de las rentas acumuladas por el *trust,* y ello por dos motivos de diverso orden, uno jurídico y el otro práctico. En primer lugar, el beneficiario no es el titular formal de los bienes de los que derivan las rentas, por lo que las normas sobre individualización de rentas serían difícilmente aplicables[45]. Por otra parte, es difícil que la Administración tributaria conozca la condición de beneficiario de un *discretionary trust* del residente y considere que se le deben imputar rentas.

En ambos casos, la cuestión que inmediatamente se plantea es la naturaleza de las rentas que perciba el beneficiario o que se le imputen. ¿Qué calificación les corresponde? ¿Deben mantener la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan, como se hace en el régimen de atribución de rentas, como si el *trust* no existiera? ¿O bien debe tenerse en cuenta la «intermediación» del *trust*? Como se vio anteriormente[46], en las jurisdicciones de *Common Law* se dan las dos modalidades, y así, mientras Canadá establece una categoría de renta específica para las rentas procedentes de un *trust,* en Estados Unidos mantienen para el beneficiario la naturaleza de la fuente de la que provienen.

Ya se indicó en el epígrafe anterior que la aplicación analógica del régimen de atribución de rentas parece una buena solución para las rentas procedentes de *trusts*, pese a las complicaciones dogmáticas que supone identificar al beneficiario con los miembros de las entidades sometidas a este régimen.

Los problemas empiezan a aparecen respecto de la renta acumulada por el *trust* cuando se distribuye y llega efectivamente a manos del beneficiario. En este caso será muy complicado, por no decir imposible, determinar la fuente originaria de las rentas y, por lo tanto, su calificación. A falta de otra opción más adecuada, estas rentas deberían ser consideradas como ganancias patrimoniales, que es la categoría residual prevista por el IRPF para las rentas que no admiten su encuadre en otros tipos de renta.

Otra cuestión problemática y muy relevante es determinar el título por el que el beneficiario percibe las rentas. Como ya se ha indicado, el *trust* no es una institución contractual, sino de derecho de bienes, por la cual el beneficiario ostenta una forma de propiedad que le otorga ciertos derechos sobre los bienes del *trust* y su producto, pero sin ser su titular formal. A falta de un título contractual que explique la percepción por el beneficiario de rentas que proceden de los bienes de los que no es titular,

[45] *Cfr.* Art. 12 Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Bizkaia.

[46] *Cfr.* Epígrafe IV. C *supra*.

ISBN: 978-84-7777-502-7

pasarían a considerarse como ganancias obtenidas a título lucrativo y sometidas, por tanto, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como donación si resultase de un *trust* creado *inter vivos* o como sucesión en el caso de un *trust* creado *mortis causa*. Es cierto que esta apreciación es acorde con la filosofía constitutiva del *trust.* La percepción de las rentas por los beneficiarios obedece a un acto de liberalidad del constituyente. El título del beneficiario es un título lucrativo. No obstante, en los Estados de *Common Law,* la renta percibida por los beneficiarios de *trusts* constituidos *inter vivos* no queda sometida por regla general al impuesto sobre sucesiones y donaciones, sino al impuesto personal sobre la renta del beneficiario.

Por otra parte, en el supuesto de *trusts* que no instrumentan sucesiones, sino que resultan de actos *inter vivos*, por ejemplo, los que organizan el patrimonio familiar o constituyen vehículos de inversiones colectivas, no tiene sentido alguno considerar como donaciones las distribuciones de rentas que haga el *trustee* a los beneficiarios, puesto que no constituyen una liberalidad por parte del *trustee*, sino el cumplimiento de sus obligaciones como gestor de un patrimonio del que sólo ostenta una titularidad formal. Tampoco pueden considerarse donaciones del constituyente, ya que la constitución de un *trust* no es un acto dispositivo traslativo de bienes en beneficio del *trustee,* sino un acto constitutivo: se vinculan bienes a una finalidad determinada y el *settlor* pierde su titularidad, pero no realiza una donación. El patrimonio así segregado y vinculado a una finalidad no necesita un titular, sino únicamente un gestor. Para comprender mejor esta idea, puede equiparase a una situación semejante en nuestro derecho como es la creación de una fundación.

Por todas las consideraciones anteriores, someter a estas rentas a la tributación prevista para las donaciones resultaría un gravamen desproporcionadamente gravoso, además de inadecuado a su auténtica naturaleza.

La cuestión se presenta diferente si se trata de un *trust mortis causa*, en cuyo caso tiene más sentido someter las rentas obtenidas al Impuesto sobre Sucesiones. El problema aquí radica en que no es ésta la finalidad del impuesto. El Impuesto sobre Sucesiones, tanto el estatal como los propios de los territorios forales, tiene como objetivo gravar el tráfico patrimonial que se realiza a título sucesorio. Una vez adquirida la herencia o el legado, los elementos patrimoniales así obtenidos pasan a ser propiedad del nuevo titular y sus posibles rendimientos o las ganancias que resulten de su ulterior transmisión serán ya rentas sometidas a su IRPF, y no al Impuesto sobre Sucesiones. Por tanto, someter al Impuesto sobre Sucesiones las rentas que vaya obteniendo a lo largo del tiempo el beneficiario de un *trust mortis causa* sería tanto como someter indefinidamente las rentas resultantes de bienes o derechos adquiridos a título sucesorio al Impuesto sobre Sucesiones. Sin duda, ello sería adecuado en los casos en los que el *trust* se hubiera constituido precisamente con la finalidad de eludir el devengo del Impuesto sobre Sucesiones, pero los *trusts* sucesorios no tienen siempre esta finalidad. En muchos casos responden a la voluntad del causante de permitir a sus herederos disfrutar del producto de su patrimonio, al mismo tiempo que la administra-

ción de este queda fuera del alcance de los herederos y se deja en manos más fiables o profesionales[47].

Todo lo anterior conduce a considerar que la tributación más acorde con la naturaleza de las relaciones resultantes del *trust* sería considerar estas rentas como ganancias patrimoniales del beneficiario sujetas al IRPF. Evidentemente estas cuestiones se plantean únicamente en el caso de que el beneficiario sea una persona física, ya que la calificación de la renta es prácticamente indiferente si se trata de una persona jurídica sujeta al Impuesto sobre Sociedades.

Debe hacerse notar, no obstante, que este no es el criterio de la Administración tributaria estatal. Su postura, que es la de ignorar la existencia de los *trusts*, es reflejo a un tiempo de una percepción del *trust* como instrumento que persigue en todo caso finalidades elusivas y de la incomprensión de sus características. Con el argumento de que el Estado español no ha ratificado el Convenio de la Haya de 1 de julio de 1985 sobre la ley aplicable al *trust* y su reconocimiento y que nuestro ordenamiento jurídico desconoce la figura del *trust*, simplemente aplica las normas tributarias como si el *trust* no existiera, de manera que en gran parte de los casos considera que el *settlor* transmite los bienes constitutivos del *trust fund* al beneficiario o beneficiarios.

Así, en el caso de *trusts mortis causa*, su criterio, expresado en todas las consultas que se le han plantado desde la inicial de 4 de mayo de 1993, es que se produce una

---

[47] Las demandas planteadas sobre la conveniencia de que nuestro derecho, sucesorio o no, regule instituciones tan efectivas como el *trust* van en este sentido, como recoge ARROYO I AMAYUELAS, E.: «La regulación quebequesa del *trust*», *op. cit.*, nota al pie n.º 5.

En Cataluña se llevó a cabo un intento de regular una institución similar a un *trust*, que llegó a tener forma de anteproyecto de ley. Se trataba de crear una institución a semejanza del albacea universal —«marmesoria» universal— ya existente en derecho sucesorio catalán pero sin las notas de transitoriedad y necesariamente sucesora que caracterizan al albaceazgo. Al respecto, ARROYO I AMAYUELAS, E.: «¿Por qué el trust en Catalunya», en NASARRE AZNAR, S. y GARRIDO MELERO, M. (Coords.), *Los patrimonios fiduciarios y el trust. III Congreso de Derecho Civil Catalán*, Marcial Pons, Colegio Notarial de Catalunya, Madrid-Barcelona, 2006, pp. 525-594, y la misma autora: «¿Y si universalizamos el trust, también en Cataluña?, en ARROYO I AMAYUELAS, E. (Dir.), *El trust en el Derecho Civil*, Bosch, Barcelona, 2007, pp. 457-492.

Uno de los factores que impidió que esta propuesta se concretase en derecho positivo fue la falta de un régimen tributario adecuado para la institución. Las consecuencias fiscales que desencadenaría actualmente la constitución de un fondo patrimonial bajo la administración de un gestor-titular para su administración en beneficio de otros sujetos serían tan gravosas que desincentivarían sin duda su creación. Dado que la iniciativa para regular la figura interna fue catalana y la Generalitat de Catalunya carece de competencias normativas sobre los elementos esenciales de los impuestos que la gravarían, mientras no exista voluntad del legislador estatal para establecer un régimen tributario adecuado a estas figuras o se cedan a las Comunidades Autónomas las competencias normativas necesarias para que puedan hacerlo ellas, iniciativas de este tipo procedentes de Comunidades Autónomas de régimen de financiación común están abocadas casi con seguridad al fracaso.

La cuestión en el País Vasco es radicalmente diferente, ya que los territorios históricos sí que ostentan las competencias normativas necesarias para disponer un régimen tributario específico, como ha hecho, por ejemplo, la Diputación Foral de Bizkaia al regular el régimen tributario del poder testatorio.

ISBN: 978-84-7777-502-7

transmisión directa del *settlor* al beneficiario o beneficiarios sujeta al Impuesto sobre Sucesiones, sin entrar a considerar que el beneficiario no tiene poder de disposición sobre los bienes y, en algunos casos, puede que ni siquiera perciba rentas durante años[48].

Respecto de los *trusts inter vivos* resulta particularmente ilustrativa la Consulta V1003-14 de 8 de abril de 2014. La consultante se plantea constituir un *trust* en Inglaterra, al que destinaría los fondos obtenidos de la transmisión de un inmueble. El *trustee* sería su hijo y las beneficiarias sus nietas —hijas del *trustee*—, ya que el trust se constituiría para sufragar los gastos de los estudios de sus nietas, residentes, como su padre, en Inglaterra. Transcurridos siete años, el remanente, si lo hubiere, pasaría a las nietas. El criterio de la DGT es considerar que dicha operación supondría la donación de los fondos por parte de la abuela a sus nietas, que quedaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la modalidad donaciones, y el devengo se produciría en el momento de la constitución del *trust*. Si bien, como se ha dicho anteriormente, en este caso es procedente la calificación de donación, ya que las nietas se beneficiarían del *trust* a título gratuito, lo procedente sería considerar en su momento como hechos imponibles del impuesto los diferentes pagos que realizara el *trustee* con los fondos del *trust* para sufragar los estudios de las beneficiarias. Las nietas no tienen poder de disposición ni de administración de los fondos constitutivos del *trust,* además de que no se benefician de los mismos en el momento de la constitución del *trust*, sino de forma progresiva en los siete años en los que el *trust* se hará cargo de los gastos de su educación en Inglaterra.

Esta postura de la DGT da lugar en algunos casos a resultados contrarios al principio de tributación de acuerdo con la capacidad económica, e indeseados desde la perspectiva de política fiscal que inspira nuestro ordenamiento jurídico tributario, además de ser criticable desde un enfoque dogmático por su planteamiento reduccionista y poco acorde con la realidad de la institución del *trust*.

## BIBLIOGRAFÍA CITADA

ARROYO I AMAYUELAS, E.: «Los patrimonios fiduciarios y el *trust*», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Vol. 82, n.º 693, 2001, pp. 11-62.

ARROYO I AMAYUELAS, E.: «La regulación quebequesa del trust», *La Notaría*, n.º 11, 2001, pp. 91-119.

ARROYO I AMAYUELAS, E. (Dir.): *El trust en el Derecho Civil*, Bosch, Barcelona, 2007.

ATXABAL RADA, A.: «La fiscalidad del poder testatorio y del pacto sucesorio», en NAVARRO MENDIZÁBAL, I.A. (Coord.), *Derecho y mayores*, Universidad Pontificia Comillas, Documentos de Trabajo n.º 63, Madrid, 2006, pp. 431-450.

[48] *Cfr.* además las contestaciones a las Consultas de 30 de octubre de 2008, de 14 de enero de 2010 y de 14 de mayo de 2010.

BRAUN, A.: «El *trust* en Italia: aplicaciones en el ámbito del Derecho de la persona y de la familia», en ARROYO I AMAYUELAS, E. (Dir.), *El trust en el Derecho Civil*, Bosch, Barcelona, 2007, pp. 133-155.

CALVO VÉRGEZ, J.: «Régimen fiscal de los «Real Estate Investment trusts»», *Forum fiscal de Gipuzkoa*, Mes 10, 2010, pp. 17-24.

CÁMARA LAPUENTE, S.: «Operaciones fiduciarias o *trusts* en Derecho español», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, n.º 654, 1999, pp. 1757-1865.

CÁMARA LAPUENTE, S.: *Derecho privado europeo*, Colex, Madrid, 2003.

CÁMARA LAPUENTE, S.: «Breve compendio geo-conceptual sobre trusts», en NASARRE AZNAR, S. y GARRIDO MELERO, M. (Coords.), *Los patrimonios fiduciarios y el trust. III Congreso de Derecho Civil Catalán*, Marcial Pons, Colegio Notarial de Catalunya, Madrid-Barcelona, 2006, pp. 25-52.

CÁMARA LAPUENTE, S.: «La defensa patrimonial de la persona y la familia mediante «trusts» y patrimonios fiduciarios», en CUESTA SÁENZ, J.M.ª; VICENTE DOMINGO, E.; CARRANCHO HERRERO, M.ªT.; CABALLERO LOZANO, J.M.ª y ROMÁN PÉREZ, R. (Coords.), *Homenaje al profesor Carlos Vattier Fuenzalida*, Aranzadi, Pamplona, 2013, pp. 215-246.

CAMMILLERI, S.: «New Italian tax regime for non-commercial trusts and foundations», *European taxation*, Vol. 55, 2015, n.º 6, pp. 272-274.

DANON, R.J.: *Switzerland's direct and international taxation of private express trusts*, Schulthess Juristische Medien-Linde Verlag, Zurich–Wien, 2004.

DELGADO PACHECO, A.: «Las entidades en atribución de rentas y el régimen fiscal de *partnerships* y *trusts* en España», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2.ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 341-388.

EASSON, A. y THURONYI, V.: «Fiscal Transparency», en THURONYI, V. (Ed.), *Tax Law Design and Drafting*, Vol. II, International Monetary Fund, Washington D.C., 1998, pp. 924-968.

ESTEVE PARDO, M.ªL.: «Los problemas tributarios de la recepción del trust en el Derecho español», en VILLAR EZCURRA, M.; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.; ALBIÑANA CILVETI, C. y HERRERA MOLINA, P.M. (Coords.), *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, Vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, 2008, pp. 555-576.

GONZÁLEZ BEILFUSS, C.: *El trust. La institución angloamericana y el Derecho Internacional Privado español,* Bosch, Barcelona, 1997.

HAYTON, D.J.: *The Law of Trusts,* 4.ª ed., Thomson–Sweet&Maxwell, London, 2003.

HAYTON, D.J.; KORTMANN, S.C.J.J. y VERHAGEN, H.L.E. (Eds.): *Principles of european trust law*, Kluwer Law International-Willink, The Hague-Deventer, 1999.

JULIANI FERNÁNDEZ DE CÓRDOBA, I.: «El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y aproximación a los REIT», *Crónica Tributaria*, n.º 128, 2008, pp. 147-167.

MARTÍN SANTISTEBAN, S.: *El Instituto del trust en los sistemas legales continentales y su compatibilidad con los principios de Civil Law*, Aranzadi, Pamplona, 2005.

MITCHELL, C.: *Hayton and Mitchell on the Law of Trusts & Equitable Remedies*, 13.ª ed., Sweet&Maxwell, London, 2010.

NASARRE AZNAR, S. y GARRIDO MELERO, M. (Coords.): *Los patrimonios fiduciarios y el trust. III Congreso de Derecho Civil Catalán*, Marcial Pons, Colegio Notarial de Catalunya, Madrid-Barcelona, 2006.

ISBN: 978-84-7777-502-7

NASARRE AZNAR, S. y RIVAS NIETO, E.: «La naturaleza jurídico-privada y el tratamiento fiscal de las nuevas sociedades cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI) en la Ley 11/2009», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n.º 321, 2009, pp. 3-66.

PENNER, J.E.: *The Law of Trusts,* 5.ª ed., Oxford University Press, Oxford, 2006.

ROSSI, M.Q.: «Overview of Italy's tax provisions on trusts», *Tax notes international*, Vol. 73, 2014, n.º 3, pp. 243-251.

TROST, A.: «El trust en la planificación fiscal internacional», en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional,* 6.ª ed., Vol. 2, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2015, pp. 1895-1929, esp. pp. 1904-1907.

UNDERHILL, A. y HAYTON, D.J.: *Law of trusts and trustees*, 16.ª ed., Butterworths, London, 2003.

VIRGÓS SORIANO, M.: *El trust y el Derecho español*, Cuadernos Civitas, Madrid, 2006.

ZUBERO OLAECHEA, L.: «Fiscalidad del poder testatorio», *Jado: boletín de la Academia Vasca de Derecho-Zuzenbidearen Euskal Akademiaren aldizkaria*, n.º extra 1, 2004, pp. 149-158.

ISBN: 978-84-7777-502-7



# El régimen especial de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros en el País Vasco[1]

Jaime Aneiros Pereira

Sumario: 1. Introducción. 2. Las entidades holding en perspectiva europea. 3. Las normas forales y la tributación de la actividad empresarial. 4. Los requisitos para la aplicación del régimen de las ETVE. 4.1. La inclusión de la actividad de gestión y administración en el objeto social. 4.2. El carácter nominativo de las participaciones en el capital de la entidad. 4.3. La exigencia de una estructura organizativa. 4.4. La autorización de la Administración. 5. El tratamiento de las rentas obtenidas por la sociedad holding. 5.1. La aplicación de la exención de los dividendos obtenidos. 5.2. El tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales por la transmisión de las participaciones. 5.3. Las aportaciones no dinerarias a la ETVE. 6. La tributación de los socios de la entidad. 7. Obligaciones formales. 8. Gravamen especial. 9. Conclusiones.

Resumen: La tributación no es el único elemento para seleccionar la ubicación de una entidad holding pero sí resulta altamente decisiva. Este artículo desarrolla alguna de las cuestiones normativas del régimen de las entidades holding en el País Vasco.

## 1. INTRODUCCIÓN

La internacionalización de los intercambios comerciales entre los distintos países[2] de la órbita terrestre genera el planteamiento de interesantes cuestiones jurídico-tributarias. Si en un primer momento de la expansión internacional resulta relevante atender a la tributación indirecta, al realizarse las operaciones desde la propia sede social de la entidad, posteriormente la atención se desvía hacia la tributación directa para valorar la

[1] Este trabajo tiene su origen en el Proyecto de Investigación: «La armonización de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades» (DER2008-4905), que financió el Ministerio de Ciencia e Innovación, y en el actualmente vigente y financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad con referencia DER2012-36687.

[2] *Vid*. STIGLITZ, J.: *Globalization and its discontents*, W.W. Norton & Company, New York, June, 2002.

ISBN: 978-84-7777-502-7

planificación fiscal más ventajosa o, simplemente, para determinar cuestiones como la existencia o no de un establecimiento permanente, la residencia fiscal, la corrección de la doble imposición y otras circunstancias.

Entre los aspectos jurídicos, y en un momento más avanzado de la proyección internacional de las empresas, se encuentra la organización de la actividad empresarial a través de distintas sociedades, y en distintos países, y la tributación de los dividendos distribuidos por las entidades participadas o de las plusvalías obtenidas en operaciones de venta de las acciones.

La mayoría de los países europeos cuenta con un régimen especial para las sociedades que participan en otras situadas en el extranjero, es decir, lo que se ha dado en llamar sociedades *holding* internacionales o, en la terminología legal, las entidades de tenencia de valores extranjeros[3]. Con este régimen se pretende facilitar las reglas jurídicas más adecuadas, en lo operativo y en lo relativo a la justicia tributaria, para las entidades residentes que gestionan participaciones en otras no residentes. Además, se pretende garantizar la permanencia del tejido empresarial existente, y en consecuencia la tributación de los sujetos pasivos residentes, sin descuidar la capacidad de atracción de nuevas empresas, aunque, no obstante, en ocasiones se produce la deslocalización hacia territorios con condiciones más favorables. Es importante destacar que la planificación fiscal, u optimización de la carga tributaria, no implica por sí misma la existencia de elusión fiscal que, en una lectura alejada del asesoramiento, parece emanar de estos términos[4].

Entre los factores que pueden influir en la localización de una entidad de tenencia de valores extranjeros (ETVE) se encuentran algunos extratributarios, pero también otros exclusivamente de contenido estrictamente fiscal[5]. Así, el acceso a determinadas infraestructuras, materias primas, mercados, la zona horaria, los costes de administración o de personal, la regulación de mercados, los accionistas e, incluso, el sistema de contabilidad pueden decantar la ubicación de una entidad holding.

Desde el punto de vista impositivo, las cuestiones a tener en cuenta son la tributación del reparto de dividendos, la fiscalidad de la venta de las acciones, la exención o no de las rentas procedentes de establecimientos permanentes en el extranjero, la existencia de una buena red de Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional, la no aplicación de un *witholding tax* y de un impuesto sobre el patrimonio, las reglas sobre precios de transferencia y sobre subcapitalización, la existencia de normas sobre Transparencia Fiscal Internacional, la compatibilidad de las actividades de tenen-

---

[3] *Vid*. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Spain's holding company regime», *Bulletin for international fiscal documentation*, n.º 3, 2005, pp. 99 y ss. Más recientemente, CALVO VÉRGEZ, R.: «Spanish Tax Measures to Promote Internationalization – Where Have the Good Times Gone?», *European Taxation*, n.º 2/3, 2011, pp. 63 y ss.

[4] *Vid*. ADONINO, P.: «Planificación fiscal internacional», en UCKMAR, V. (Coord.), C*urso de Derecho Tributario Internacional*, Temis, Bogotá, 2003, Tomo I, pp. 51 y ss.

[5] *Vid*. VV.AA.: *Holding companies*, Euromoney, London, 2014; CINNAMON, A.: «Selecting a holding company», *Tax Notes International*, n.º 6, 2010, pp. 471 y ss.

cia con las propiamente productivas o, en fin, la deducción de las pérdidas o de determinadas provisiones[6].

## 2. LAS ENTIDADES HOLDING EN PERSPECTIVA EUROPEA

La mayor parte de los países europeos cuentan con un régimen para las sociedades holding[7], si bien algunos de estos territorios son más importantes en la práctica que otros.

En general, la posibilidad de aplicar la Directiva de reparto de beneficios entre matrices y filiales, y también la red de convenios para evitar la doble imposición internacional, convierte a Europa en un buen lugar para ubicar este tipo de estructuras internacionales. A estas medidas tributarias hay que sumar algunos incentivos fiscales de cada legislación y otras condiciones no necesariamente tributarias.

El origen de la regulación favorable a las entidades holding puede encontrarse en el Gran Ducado de Luxemburgo. A principios del siglo XX, la legislación luxemburguesa penalizaba la distribución de dividendos y, para evitar la acumulación de beneficios y facilitar la distribución, se aprobó una Ley de Sociedades Holding en 1929. Se creaba un régimen fiscal especial aplicable a cualquier tipo de entidad si se cumplían determinados requisitos de actividad y de finalidad de la entidad. Este régimen consistía en declarar exentos los ingresos financieros de la sociedad matriz. En 1937 se introdujo un régimen para aquellas entidades que tenían, al menos, un capital de 1 billón de francos luxemburgueses.

Con posterioridad a la II Guerra Mundial se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que mantiene el régimen de exención para las participaciones en beneficios (Schachtelprivileg or privilège des sociétés mère et filiales). De acuerdo con el artículo 166 de la Ley, los beneficios recibidos por una entidad sujeta a tributación. Inicialmente, la exención

---

[6] *Vid*. RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: «La importancia de la fiscalidad internacional en un escenario económico globalizado», en VV.AA., *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, IEE, Madrid, 2003, pp. 15 y ss. Igualmente, *vid*. EYNATTEN, W.: «European Holding Company Tax Regimes», *European Taxation,* 2007, pp. 562 y ss.

[7] *Vid*. KESSLER, W. y EICKE, R.: «Is Germany a 'holding haven'?», *Tax Notes International,* n.º 8, pp. 687 y ss.; KRONBERGS, Z.G.: «Latvia as a holding company jurisdiction», *European Taxation*, Vol. 55, n.º 2/3, 2015, pp. 96 y ss.; BREDTOFT GULDMANN, C.: «Denmark as a holding company jurisdiction», *Tax Planning International*, n.º 4, 2015, p. 7; TERRY, A.: «Using U.K. holding companies in international group structures», *Tax Notes International*, n.º 5, p. 437; NEOCLEOUS, E.: «The potential impact of Russian de-offshorization legislation on Cyprus holding and finance structures», *Trusts & trustees*, n.º 6, 2015, pp. 610 y ss.; BEUDEKER, M. y ROTHUIZEN, H.: «Dutch holding regime and recent tax developments in the Netherlands», *Tax Planning International Review*, n.º 5, 2014, pp. 10 y ss.; SCHWANK, F.: «The Austrian private foundation as a holding structure for global family wealth», *Trusts & trustees*, n.º 1 y 2, 2014, pp. 171 y ss.; ZIELKE, R.: «Norway as an attractive holding location for the European Market», *Intertax*, n.º 1, 2013, pp. 49 y ss.; ZIELKE, R.: «Scandinavian countries as European holding company locations: Denmark, Finland, Norway and Sweden compared», *Bulletin for international taxation*, n.º 12, 2012, pp. 664 y ss.; KAUR, D.: «Asia's leading holding company jurisdictions: Hong Kong, Malaysia and Singapore's fight for global business», *Asia-Pacific tax bulletin,* n.º 1, 2011, pp. 30 y ss.; RAO, S. y NAYAK, R.: «India poses holding company challenges», *International Tax Review*, n.º 5, 2010, pp. 64 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

total sólo se contemplaba para dividendos procedentes de entidades participadas residentes y era de un 50 por ciento para las no residentes, pero se extendió en 1978 para estas últimas. Después de diversas reformas técnicas en la década de los noventa del pasado siglo y en los primeros años de este siglo, la Ley de 22 de diciembre de 2006 derogó la Ley de 1929, estableciendo un período transitorio hasta el 31 de diciembre de 2010[8].

Las personas físicas residentes en Luxemburgo pueden usar las sociedades holding como un instrumento de acumulación de deudas y como una vía para posponer el pago de impuestos de forma legal. La ausencia de un régimen de transparencia fiscal internacional favorece esta situación. Para las sociedades residentes, el régimen de exención, previsto en los artículos 166 y 147 de la normativa luxemburguesa, también es un elemento de primer orden para planificar actividades internacionales. Este régimen también se aplica a los establecimientos permanentes.

En ese mismo ámbito geográfico, Bélgica no contiene una definición expresa de entidad holding pero, a los efectos de determinar el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades regulado en el artículo 215 (3) del Impuesto sobre Sociedades, sí que se delimita este tipo de entidades. Se trata de entidades que detentan participaciones y cuyo valor de adquisición supera el 50 por ciento del patrimonio neto de la entidad. Este tipo de entidades no se beneficia del tipo reducido para la base imponible que no supera los 323.750 euros. El tipo de gravamen combina las distintas competencias tributarias territoriales puesto que se aplica un tipo de gravamen local. Así, las sociedades residentes en la ciudad de Luxemburgo están sujetas a un tipo del 29.22 por ciento.

En lo demás, se rigen por la normativa del impuesto, entre la que destaca la *Notional Interest Deduction*, que favorece la capitalización de las empresas sin penalización tributaria, lo cual compensa lo elevado de su tipo de gravamen nominal (33.9%).

En general, se entiende que estamos ante una compañía holding cuando se trata de una entidad cuyo objeto principal es la inversión en la tenencia o administración de participaciones en capital de entidades, incluyendo participaciones financieras o de inversión.

La deducción belga de dividendos, es decir, la deducción del 95 por ciento de dividendos intersocietarios, se aplica de la misma forma a los internos y a los internacionales, con la condición de que se posea, al menos, un 10 por ciento del capital o que ascienda a más de 2.5 millones de euros. En principio, el 5 por ciento restante tributa en el impuesto belga. En el caso de que se proceda al reparto de dividendos a una persona física, se tributa al 25% tanto si es residente como si es no residente. Si se reparte a una sociedad, estaría exento bajo el régimen de exención si es residente en la UE o en un país con el que exista convenio. En otro caso, la tributación también será del 25%.

Holanda es otro de los países que, tradicionalmente, se ha utilizado en operaciones de planificación fiscal internacional para localizar a una sociedad de este tipo[9]. Es cono-

[8] *Vid*. THOMAS, L.: «The tax aspects of holding companies in Luxembourg», *International Tax Review*, n.º 5, 2010, pp. 68 y ss.

[9] *Vid*. VIS, N.: «Introduction of substance requirements for Netherlands holding companies», *European Taxation*, n.º 12, 2014, pp. 583 y ss.

cida la posibilidad de contar con rulings, la previsión de porcentajes reducidos de participación en el capital de las sociedades no residentes en los Convenios para evitar la Doble imposición internacional, la posibilidad de deducir las retenciones soportadas en el extranjero con los dividendos repartidos, la ausencia de retención sobre los intereses pagados y la flexibilidad de la normativa mercantil.

Es importante destacar que el régimen holandés permite la existencia de un grupo de sociedades transfronterizo, con lo que ello significa para la consolidación de las rentas positivas y negativas de, por ejemplo, una matriz holandesa con sus filiales europeas. Otro factor diferencial es que se puedan compensar pérdidas con beneficios del período impositivo precedente —*carry back losses*—.

Estas y otras cuestiones han hecho que las sociedades holding holandesas se hayan usado como intermediarias, para aprovechar la exención de los dividendos y plusvalías en reinversiones o para convertir plusvalías en dividendos en los casos en los que otro país no conceda exención a las ganancias patrimoniales. También se ha utilizado este tipo de sociedades como cabeza de grupo.

En los Países Bajos, los dividendos y plusvalías de sociedades cuyos activos consisten, principalmente, en acciones de entidades extranjeras están exentos de tributación por aplicación del conocido régimen de «participation exemption» del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Este régimen no es tanto una cuestión subjetiva sino que se trata de una exención objetiva para aquellas rentas que cumplan determinados requisitos.

La mayoría de las entidades de tenencia de valores extranjeros son sociedades de responsabilidad limitada, *Besloten Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid* o BVs, aunque también hay Cooperativas, *coöperatie* o Coop, y Sociedades Anónimas, *Naamloze Vennootschap* o NV. Todas estas formas societarias se rigen por la normativa mercantil y la normativa tributaria que se aplica, especialmente, cuando hay rentas que no caen bajo el ámbito de la exención —*interest income, management fees, income from group financing, treasury and licensing activities*—, que tributarán al tipo del 20 o 25 por ciento en función de si el beneficio gravable supera o no los 200.000 euros.

Otro de los sistemas tributarios que ha atraído a sociedades holding es el irlandés puesto que, desde 2004, ha introducido una serie de cambios para hacer de Irlanda una jurisdicción atractiva para el establecimiento de entidades[10]. Una de las cuestiones que favorece la localización de sociedades es la posibilidad de compatibilizar la tributación como entidad holding con la realización de actividades comerciales —*active business or «trading» activities*— tributando al tipo del 12.5% en el Impuesto sobre Sociedades[11].

En efecto, la Finance Act 2008 redujo el tipo de gravamen aplicable a los dividendos procedentes de entidades no residentes, desde el 25 por ciento al 12.5 por ciento, para las entidades residentes en la UE o en un país con el que Irlanda contase con un

[10] *Vid.* DALY, P.: «The Irish holding company regime», *Irish Tax Review*, n.º 4, 2013, pp. 69 y ss.

[11] *Vid.* DUFFY, D.: «Ireland as a location for trading and holding companies», *Tax Planning International*, n.º 1, 2010, pp. 15 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional o por una entidad que cotizase en algún mercado secundario. La Finance Act 2012 (FA 2012) extendió el tipo de gravamen a los dividendos percibidos de una entidad extracomunitaria o que no cuente con un convenio. Esta medida hace atractivo el sistema irlandés para esquemas de planificación fiscal internacional con los que repatriar beneficios o con los que administrar dividendos internacionales.

Además del tipo reducido para los beneficios típicos de la holding y de las actividades empresariales, la legislación irlandesa contempla otra serie de características que favorecen la implantación de una entidad de tenencia de valores extranjeros. Uno de estos factores es la ausencia de retención o de un «withholding tax» en reparto de dividendos a otras entidades o particulares residentes en la UE o en países con los que exista un convenio para evitar la doble imposición internacional. Del mismo modo, el hecho de que no se aplique un impuesto a las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de participaciones en entidades filiales —*no capital gains tax (CGT) on the disposal of shareholdings in qualifying subsidiaries*— favorece la planificación fiscal internacional en este territorio, al igual que la deducción de intereses de préstamos entre entidades si se dan ciertas circunstancias o la ausencia de disposiciones sobre subcapitalización o sobre transparencia fiscal internacional.

Debe destacarse que la normativa mercantil ha experimentado cambios en el año 2015 y debe tenerse en cuenta la Companies Act 2014 (CA 2014). En el ordenamiento de este país, concretamente en la sección 155 (4) de la Company Act de 1963, se definía a las entidades holding por referencia a su influencia en las sociedades participadas. Así, se considera que estamos ante este tipo de sociedades si una de ellas es accionista de la otra y controla el Consejo de Administración, si posee más del 50 por ciento del capital o de los derechos de voto, o si es una filial de segundo grado. La entrada en vigor, en junio de 2015, de la Company Act 2014 introduce, en las secciones 7 y 8, tres nuevas situaciones para entender que existe una entidad holding a través de la definición de los términos «subsidiary», «holding company», «wholly owned subsidiary» y «group of companies». Así, en primer lugar, se entiende que existe una entidad holding cuando una entidad tiene el poder de ejercer una influencia decisiva sobre otra debido a las reglas de constitución o por un acuerdo. En segundo lugar, también existe esta situación si se puede ejercer, o de hecho se ejerce, una influencia o control sobre otra entidad. Finalmente, y en tercer lugar, si dos entidades tienen una administración unificada —*managed on a unified basis*—.

La reforma mercantil establece una sociedad mercantil de responsabilidad limitada —*company limited by shares (CLS)*— que sustituirá a las «private company limited by shares» (PLC), ya que éstas tienen que transformarse en las primeras dentro del período de transición previsto en el Companies Bill, a menos que se haya optado por convertirse en una «designated activity company» (DAC).

Siguiendo con las ubicaciones tradicionalmente utilizadas para entidades holding, las islas del Mediterráneo han acogido la ubicación de sociedades holding. Es el caso de Chipre y Malta, a quienes también ha favorecido su ubicación geográfica y, en el pasado, su no pertenencia a la UE.

Ni la normativa tributaria, ni la normativa mercantil chipriota contienen una definición de entidad holding[12]. La sección 148 (1) de la Ley de Sociedades define la condición de entidad filial y ello tiene relevancia a la hora de formular cuentas consolidadas. Las sociedades holding chipriotas pueden ser utilizadas por particulares para adquirir participaciones sustanciales en entidades de otros países. Para las sociedades, la entidad holding puede ser una herramienta útil para grupos internacionales, tanto para establecer sociedades de cabecera o para holdings intermedios en una estructura societaria. El tipo de gravamen reducido del 12.5 por ciento es un aliciente más para el establecimiento de sociedades.

En Malta, en cambio, la sociedad holding se define como una entidad cuyo principal o exclusivo objeto es la tenencia y administración de participaciones[13]. La legislación maltesa regula la «participating holding» para hacer referencia a la inversión realizada a través de entidades holding, y también a la existencia de un «financial holding company» para preparar estados consolidables.

El artículo 12 de la International Tax Act regula un régimen de exención para los dividendos y plusvalías obtenidos por una entidad holding maltesa o, alternativamente, la posibilidad de tributación de dichas rentas pero con el paralelo reconocimiento a la devolución del impuesto pagado en el momento en el que se distribuyan las rentas, tal y como reconoce la sección 48 (4) de la citada normativa. Este régimen de devolución de impuesto, que es nominalmente del 35 por ciento, o de deducción del tipo, así como la regulación de un régimen de exención para la percepción o reparto de dividendos o plusvalías.

En definitiva, los distintos países han contado y cuentan con medidas o regímenes fiscales que tratan de incentivar la localización de entidades holding. Ello genera un efecto multiplicador de los mismos en los países vecinos, de modo que existe una aproximación de regímenes jurídicos sobre esta materia, si bien es cierto que con distintas peculiaridades que dependen desde su tradición jurídico-tributaria a su estrategia internacional. Con todo, se observa que han ido desapareciendo los regímenes nominalmente especiales para este tipo de entidades[14]. Prácticamente, conservan esta especialidad España y Suiza, para algunos impuestos territorializados. No obstante, esta desaparición se debe a que las medidas específicas se han convertido en ordinarias en los distintos sistemas tributarios y se han incorporado a las reglas generales sobre percepción de dividendos y plusvalías extranjeras o sobre el pago de beneficios a los socios, residentes o no, de las sociedades.

---

[12] *Vid*. GERDES, I.: «Cyprus's holding company regime», *Tax Notes International*, n.º 7, pp. 593 y ss.

[13] *Vid*. GERDES, I.: «Malta's holding company regime», *Tax Notes International*, n.º 7, pp. 595 y ss.

[14] En algunos casos ha influido la política fiscal contraria de los países de establecimiento de las entidades participadas, que han limitado la aplicación de los beneficios de los convenios internacionales. Sobre esta cuestión, *vid*. LANS, V.: «The (im)proper use of holding companies in a treaty context», *Tax Management International Journal*, n.º 9, 2012, p. 497.

ISBN: 978-84-7777-502-7

## 3. LAS NORMAS FORALES Y LA TRIBUTACIÓN DE LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL

La fiscalidad directa sigue siendo competencia exclusiva de los Estados Miembros de la Unión Europea[15] salvo en aquellos ámbitos en los que se ha realizado una tarea armonizadora por parte de las instituciones europeas —intereses, cánones, reparto de beneficios entre matrices y filiales—. Por lo tanto, tenemos —en el momento actual— veintisiete sistemas fiscales distintos. Esto significa, entre otros aspectos, que los Estados son libres para regular su propio sistema tributario siempre que respeten los límites derivados de su Constitución y los que derivan del Derecho de la Unión Europea.

La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales, como establece la Disposición Adicional Primera[16]. En materia tributaria, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado mediante Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre[17], y la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del Concierto Económico[18] que, como ha señalado MERINO JARA, pretende tener un carácter indefinido[19].

La autonomía tributaria que se reconoce a los territorios vascos, que es mucho mayor que la que tienen las Comunidades Autónomas de régimen común, se realiza a través de las normas forales de las tres Diputaciones. Así, Álava/Araba aprobó la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades; Vizcaya/Bizkaia aprobó la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, y Guipúzcoa hizo lo propio a través de la Norma Foral 20/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades. En los tres casos, es la Disposición Adicional Decimocuarta de cada Norma Foral la que regula el régimen especial de las ETVEs.

El sistema tributario que se ha ido diseñando, en estos tres ámbitos competenciales vascos, es un sistema avanzado y favorable a la actividad empresarial en un entorno caracterizado por la importante presencia de empresas. No obstante, también se trata de un sistema complejo por las limitaciones que se derivan del ejercicio de las potestades tributarias sobre la normativa fiscal aprobada y aplicable en el ámbito de las tres provincias vascas[20], así como por la aplicación de los límites que derivan de las

---

[15] El Tribunal de Justicia ha repetido sin cesar que, «si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario». Recientemente, y en el ámbito que nos ocupa, véase la sentencia del TJUE de 25 de febrero de 2010, asunto C-337/08, *X Holding*.

[16] *Vid.* PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Concierto Económico: evolución, caracteres y fundamento de la financiación vasca,* IVAP, 1994, pp. 93 y ss., donde analiza la tramitación parlamentaria de esta Disposición.

[17] *Vid.* LAMBARRI GÓMEZ, C. y LARREA JIMÉNEZ DE VICUÑA, J.L.: *Financiación de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco*, IVAP, Vitoria, 1991, pp. 18 y ss.

[18] *Vid.* SIMÓN ACOSTA, E.: «Modelos singulares de financiación autonómica», en VV.AA., *El sistema de financiación territorial en los modelos de Estado español y alemán*, MAP, Madrid, 2000, pp. 220 y ss.

[19] *Vid. La imposición directa en el País Vasco (especialidades de su régimen sustantivo)*, EDERSA, Madrid, 2004, p. 19.

[20] *Vid.* PÉREZ-SIERRA ARECHABALA, I.: «El concierto económico: algunas sugerencias para su próxima regulación», en *Reflexiones sobre el Concierto económico vasco*, Real Sociedad de Amigos del País, 2001, p. 167, en la que señala que las tres provincias son entes totalmente autónomos.

relaciones jurídicas con el Estado y de las limitaciones derivadas del Derecho comunitario.

El artículo 14 de la Ley 12/2002 establece que el Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco. Así pues, el domicilio fiscal se configura como el punto de conexión principal para determinar la normativa aplicable[21]. El concepto de domicilio fiscal está definido en el artículo 47 de la Norma General Tributaria Foral de Álava y los respectivos artículos 48 de las de Vizcaya y Guipúzcoa, que establecen que para las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades, será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección. Además, las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades establecen, igualmente, el criterio de la gestión o la dirección como elemento, añadiendo el lugar donde se encuentra la mayor parte del inmovilizado como elemento final de solución de la cuestión de la residencia.

Junto a este criterio se establece uno cuantitativo referido al volumen de operaciones y al destino de las mismas. De este modo, si las operaciones superan un cierto límite y tienen como destino el resto de la Península o de las Islas, no se aplicará la normativa foral. En concreto, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por 100 o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa del Impuesto sobre Sociedades contenida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. Se trata de un requisito conjunto, pues, si el volumen total de operaciones de la entidad en el ejercicio anterior supera los 7 millones de euros anuales, se exige —para la aplicación de la normativa foral— que la entidad realice en el País Vasco más del 25 por ciento de sus operaciones.

En sentido contrario, para los sujetos no establecidos en el País Vasco se aplicará la normativa foral a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, si su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.

El concepto de volumen de operaciones definido en el Concierto es distinto del regulado en el artículo 121 de la Ley del IVA ya que incluye, para su cálculo, tanto las operaciones habituales como las no habituales. La Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en Informe de fecha 16 de enero de 1998 (apartado Sexto), señaló que «ni del tenor literal del Concierto Económico ni del espíritu que ha presidido las sucesivas modificaciones de que ha sido objeto puede deducirse que en el concepto de volumen de operaciones se deban incluir sólo las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad habitual y ello porque, si bien podrían evitar alteraciones artificiales del volumen de operaciones de un año para otro».

[21] *Vid.* DE LA HUCHA CELADOR, F.: «El concierto económico con el País Vasco: cuestiones básicas de la imposición directa», *Civitas-REDF*, n.º 118, 2003, pp. 222 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

La exacción del impuesto corresponde en su integridad a las Haciendas Forales cuando el domicilio fiscal se encuentre en el País Vasco y su volumen total de operaciones en el año anterior no exceda de 7 millones de euros, cualquiera que sea el lugar en que realizan sus operaciones. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiese excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

El artículo 18 de la Ley del Concierto establece que el resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada período impositivo. Para ello, los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán las autoliquidaciones procedentes en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones. Esta regla es importante para aquellas entidades que tienen su domicilio social en otra Comunidad pero el centro de trabajo en Álava, Guipúzcoa o Vizcaya[22].

Para el supuesto de una entidad con un volumen de operaciones por debajo del límite fijado en el Concierto, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la sociedad tendrá que tributar allí donde tenga su domicilio fiscal, teniendo en cuenta que éste estará ubicado donde se encuentre su domicilio social siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios y, de lo contrario, donde se encuentren estas dos últimas.

## 4. LOS REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE LAS ETVE

Las sociedades residentes en el País Vasco pueden disfrutar del régimen tributario de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros siempre que cumplan una serie de requisitos, que pasamos a desarrollar en los apartados siguientes.

### 4.1. La inclusión de la actividad de gestión y administración en el objeto social

Las Normas Forales establecen que, para que una entidad pueda calificarse como ETVE, «el objeto social primordial» debe estar constituido por la actividad de «gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español».

Este primer requisito permite disfrutar de este régimen tanto a las sociedades de nueva creación como a las ya existentes que reformen sus estatutos sociales para incluir, entre su objeto social, las actividades enumeradas. La ETVE puede servir, así, para que se constituyan o se residencien sociedades de cartera por razones de planifi-

[22] Consulta 303/2011, de 19 de julio de 2011, de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

cación fiscal internacional o por otros motivos, como pueden ser las condiciones geográficas, logísticas o financieras. Entre los motivos tributarios pueden señalarse la aplicación de la normativa foral del impuesto, la aplicación de las normas del Derecho de la Unión Europea y los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición.

En este punto conviene plasmar una cuestión de interés para la planificación fiscal de entidades residentes en el Estado español puesto que, mientras en territorio común se exige un determinado porcentaje de participación —superior al 5 por ciento— o un determinado valor de adquisición sobre la entidad no residente —superior a veinte millones de euros—, las normas forales no contemplan estos requisitos para disfrutar de la exención para evitar la doble imposición jurídica[23]. Es así que la residencia fiscal en el País Vasco resulta más favorable para la exención de los dividendos o plusvalías obtenidos de valores en entidades no residentes, ya que las entidades pueden aplicar la exención de la norma foral o constituirse en ETVEs.

En cambio, en territorio común, y desde la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, se requiere una determinada participación en el capital o que el valor de la participación supere un determinado importe, lo cual limita el ámbito subjetivo de aplicación de esta medida. Ello hace que la ampliación del objeto social para la inclusión de las actividades de tenencia y administración de acciones y participaciones en entidades extranjeras sea especialmente útil para aquellos sujetos que realizan importantes inversiones en el exterior pero que no alcanzan el nivel mínimo de participación requerido por el régimen general para que resulte aplicable el método de exención.

Debe tenerse en cuenta que el hecho de contar con un determinado objeto social no significa que éste tenga que realizarse de modo exclusivo[24], sino que es perfectamente compatible con la realización de otras actividades distintas a la tenencia de valores de sociedades extranjeras. Ello convierte a la holding en un instrumento versátil para realizar actividades empresariales y para canalizar inversiones internacionales.

Las Normas Forales hablan de que este objeto social debe ser «primordial», pero no exigen que sea exclusivo. Con ello, el legislador permite que la entidad pueda incluir en su objeto social otras actividades diferentes de las que son propias de la ETVE, incluso cuando modifique o amplíe su objeto social[25].

A diferencia de lo que sucede en territorio común, la actividad holding tiene que ser su actividad primordial en relación con otras[26]. Es así que la actividad principal debe

---

[23] LÓPEZ RIBAS, S.: «Tributación de la Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros», *CT,* n.º 98, 2001, p. 106.

[24] *Vid.*, por todos, MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: «Consideraciones sobre el régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros tras la aprobación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades», *RDFHP,* n.º 245, 1997, p. 696, en donde se hace referencia a la normativa anteriormente existente.

[25] Consulta de la DGT (vinculante), n.º 2134/2005, de 19 de octubre.

[26] En alguna consulta la DGT ha puntualizado que las ETVE pueden desarrollar «además cualquier otra actividad en desarrollo de su objeto social en la medida en que dicha actividad tenga un carácter accesorio o complementario en relación con su objeto social primordial y, por tanto, no se desvirtúe tal condición». Consulta n.º 481/1999, de 9 de abril (JUR/2001/202926).

ISBN: 978-84-7777-502-7

ser la consistente en la gestión y administración de los valores poseídos y ello se plasmará en tareas de carácter administrativo consecuencia de las obligaciones contables, mercantiles y fiscales a las que está sujeta[27]. Esta actividad, así como la necesidad de contar con el domicilio en el País Vasco, requiere de medios personales y materiales para llevarla a cabo.

Así las cosas, las ETVE vascas pueden tener un objeto social amplio, al igual que ocurre en la legislación de otros Estados, pero la actividad primordial debe ser la de gestionar las participaciones en valores de entidades extranjeras. En todo caso, a estas otras rentas no les será de aplicación el régimen fiscal especial[28]. No obstante, la norma no aclara si es necesario que la mayor parte de los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo procedan de la gestión y explotación de su cartera.

### 4.2. El carácter nominativo de las participaciones en el capital de la entidad

El capital de la ETVE debe estar representado en valores nominativos, esto es, se excluyen los valores al portador —cuestión que no es posible ni en territorio común ni foral pero que podría darse en una sociedad constituida en otra jurisdicción que hubiese trasladado su sede de dirección efectiva al País Vasco—, todo ello con la finalidad de garantizar la transparencia en el conocimiento de, al menos, el titular formal de las acciones. Ello implica que algunos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no pueden disfrutar de este régimen, como es el caso de las fundaciones, cajas de ahorro o fondos de inversión, sin perjuicio de que puedan ser accionistas o partícipes de la entidad[29].

El TRLIS excluía de la posibilidad de gozar de este régimen a las entidades sometidas a los regímenes especiales de las Agrupaciones de Interés Económico (AIE), españolas y europeas, las Uniones Temporales de Empresas (UTEs), y las sociedades patrimoniales. Esta misma exclusión se sigue manteniendo en la vigente Ley 27/2014 y en las Normas Forales.

Este requisito conlleva dos exigencias relativas a la forma jurídica de las entidades para acceder al régimen fiscal especial. La primera, que los recursos propios de las mismas se nutran del capital aportado por personas o entidades que adquieren la condición de accionistas o partícipes[30]. La segunda, que los valores que representen las participaciones en su capital sean nominativos. Los títulos valores son aquellos documentos transmisibles necesarios para ejercitar el derecho en él mencionado, siendo nominativos aquellos que designan como titular a una persona determinada y que no pueden ser transmitidos sin que se notifique la transmisión a la parte afectada por el derecho contenido en el mismo.

Esta exigencia tiene la finalidad de facilitar el control a efectos tanto del Impuesto sobre Sociedades, como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para

---

[27] Consulta de la DGT, n.º 778/2002, de 22 de mayo (JUR/2002/248827).
[28] Consulta de la DGT, n.º 68/2000, de 26 de julio (vinculante) (JUR/2002/60661).
[29] Consulta de la DGT (vinculante), n.º 97/2000, de 21 de diciembre (JUR/2002/61036).
[30] Consulta de la DGT (vinculante), n.º 1113/2005, de 15 de junio.

poder identificar a los perceptores de los rendimientos que obtengan y distribuyan las ETVE. Esto ha planteado si una sociedad colectiva puede ser una ETVE[31], a lo que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda (DGT) ha señalado que, «aun cuando las participaciones o interés en la sociedad colectiva no tienen la consideración de títulos valores nominativos, sin embargo, cumplen las condiciones exigidas a los mismos respecto a la condición de nominativos, por cuanto que el interés en estas sociedades puede probarse mediante documento público, bien la escritura social, o bien, en caso de transmisión del interés de la sociedad, la escritura pública en la que conste el consentimiento de los socios, lo cual legitima el ejercicio de los derechos de socio en estas sociedades»[32].

Las Sociedades de Responsabilidad Limitada también pueden acogerse a este régimen, aun cuando las participaciones sociales representativas de su capital social no tienen el carácter de valores ni pueden estar representadas por medio de títulos o anotaciones en cuenta. Pero, como ha indicado la DGT, siempre que la «sociedad lleve un Libro registro de socios, en el que se hará constar la titularidad originaria y las sucesivas transmisiones, voluntarias o forzosas, de las participaciones sociales, así como la constitución de derechos reales y otros gravámenes sobre las mismas. En cada anotación se indicará la identidad y domicilio del titular de la participación o del derecho o gravamen constituido sobre aquélla»[33].

Por otra parte, no pueden acogerse a este régimen aquellas entidades de cartera cuando, al menos 90 días del ejercicio social, más del 50 por ciento de su activo no esté afecto a actividades económicas o esté constituido por valores. Tampoco pueden aplicar este régimen si más del 75 por ciento del capital social pertenece a socios personas físicas, otras sociedades patrimoniales o a entidades vinculadas. Ello supone que, si bien las entidades de cartera son las que pueden ser por sí mismas un ETVE, por sus especialidades subjetivas u objetivas, no puede aplicarse el régimen si al menos 90 días del ejercicio social, el capital social está en manos de los socios antes descritos. *A contrario sensu*, sí pueden aplicarse el régimen si no llegan en los 90 días a los supuestos de concentración de capital descritos.

### 4.3. La exigencia de una estructura organizativa

Otro de los requisitos se refiere a la existencia de una cierta estructura organizativa que permita desarrollar el objeto social puesto que, expresamente, se establece el requisito de contar con «la correspondiente organización de medios materiales y personales».

---

[31] Consulta de la DGT (vinculante), n.º 1112/1005, de 15 de junio. El código de Comercio establece en el artículo 125 que la escritura social de la compañía colectiva deberá expresar, entre otras cuestiones: «— El nombre, apellido y domicilio de los socios. (…). — El capital que cada socio aporte en dinero efectivo, créditos o efectos, con expresión del valor que se dé a éstos o de las bases sobre las que haya de hacerse el evalúo, (…). —Se podrán también consignar en la escritura todos los demás pactos lícitos y condiciones especiales que los socios quieran establecer».

[32] Consulta de la DGT (vinculante), n.º 1113/2005, de 15 de junio (JUR/2005/184633).

[33] Consulta de la DGT, n.º 0317/01, de 16 de febrero.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Debe destacarse que la legislación común y la foral contemplan la regulación de uno de los tipos posibles de sociedades holding: la de control[34]. La entidad tendrá que tener la organización correspondiente no para controlar la gestión de la entidad participada, sino para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación[35].

Como ha señalado MARTÍN JIMÉNEZ, «este es uno de los requisitos más problemáticos por su indefinición»[36]. En efecto, la Ley no establece, a estos efectos, un requisito concreto de medios materiales o personales mínimos. Para algunos, y a semejanza de lo que sucede en otros países europeos, se necesitaría un local y un empleado para cumplir con el requisito[37]. Para otros, podría bastar la existencia de un consejo de administración o de un administrador cuya actividad se refiera, total o parcialmente, a la dirección o gestión de la participación[38]. Lo cierto es que la entidad debe tener su domicilio fiscal en territorio foral, y ello implica que el domicilio social centralice la gestión administrativa y la dirección del negocio o, alternativamente, que se encuentre localizada la mayor parte del inmovilizado.

La doctrina administrativa, en territorio común, ha concretado el concepto jurídico indeterminado usado por el legislador señalando que la ETVE deberá contar con «la organización correspondiente… para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación»[39], sin que ello signifique que tal organización sirva para controlar las participaciones.

En otros casos se han señalado los supuestos en los que se entiende que no se da esta circunstancia, indicando que no basta la mera existencia de un consejo de administración. Tampoco es suficiente que uno de sus miembros lo sea, a su vez, de las entidades participadas, por cuanto la Ley exige medios organizativos suficientes no para controlar la gestión de la entidad participada sino para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación. En sentido similar, no se entiende cumplido el requisito si la gestión y dirección de sus participaciones se contrata con una

---

[34] PALACIOS PÉREZ, J.: «El tratamiento fiscal de la holding española», en CORDÓN EZQUERRO (Dir.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF, Madrid, 2009, p. 1403.

[35] Consulta de la DGT, n.º 778/2002, de 22 de mayo (JUR/2002/248827).

[36] *Cfr.* MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Las entidades de Tenencia de Valores Extranjeros como instrumento de planificación fiscal», *RTT*, n.º 67, 2004, p. 73.

[37] *Cfr.* RODRÍGUEZ-PONGA SALAMANCA, E.: «Sociedades Holding. Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Cuadernos de formación de la Inspección de Tributos, IEF*, n.º 33, 1995, p. 4. A su juicio éste sería un requisito lógico, sobre todo para las ETVE propiedad de no residentes, al objeto de que la ubicación de la entidad en España implicase algún tipo de ingreso para la Administración española.

[38] En este sentido *vid.* LÓPEZ SANTACRUZ, en la obra *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996, p. 965.

[39] DGT de 31 de marzo de 2004.

empresa externa de servicios, cediéndose así a una organización ajena las actividades que deberían corresponder a la entidad de tenencia, o bien cuando parcialmente se contratan medios personales y materiales ajenos atribuyéndoles las facultades de gestión y dirección de las participaciones[40].

Por el contrario, puede entenderse que existen medios personales adecuados cuando algún miembro del consejo de administración se ocupe de la gestión ordinaria de la entidad, medios que se considerarán suficientes si con su actividad se lleva a cabo la dirección y la gestión de las participaciones. En cambio, si la gestión y administración de las participaciones o de las actividades meramente administrativas derivadas del desarrollo de su objeto social se realizaran por medios ajenos a la entidad de tenencia de valores extranjeros, en su totalidad o bien parcialmente, cuando dichos medios tienen atribuidos las facultades de gestión y administración de valores, se entendería incumplido este requisito y, por tanto, no podría aplicarse el régimen especial correspondiente a este tipo de entidades[41].

En definitiva, puede asegurarse que el régimen resultará aplicable a las holding residentes en territorio foral siempre que los valores representativos de los fondos propios en entidades no residentes se gestionen directamente por la sociedad o por sus administradores. Esto último, con independencia de que la ETVE lleve a cabo otras actividades.

### 4.4. La autorización de la Administración

En territorio foral, a diferencia de lo que sucede en territorio común, se requiere la autorización de la Administración para poder aplicar este régimen. En efecto, el artículo 107.2 de la LIS establece que la aplicación del régimen ETVE a las entidades de territorio común requiere que el contribuyente comunique al Ministerio de Hacienda su voluntad de aplicarlo, surtiendo efecto desde el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación. En otras palabras, las entidades que reúnan los requisitos exigidos pueden optar por la aplicación del régimen, ya que no es un régimen obligatorio, ni tampoco depende de que la Administración lo conceda. Lo que sí que resulta obligatorio es comunicarlo al Ministerio de Hacienda tanto para aplicar el régimen, como para renunciar al mismo. Así las cosas, el régimen se aplica al período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y a los sucesivos que concluyan antes de que se comunique la renuncia[42].

La Disposición Adicional Decimocuarta de las Normas Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya contempla un sistema de solicitud, por parte del contribuyente, y de autorización por la Administración. Con este requisito también se trata de compro-

[40] V0120-03.

[41] DGT de 31 de marzo de 2004.

[42] Si la comunicación a la Administración tributaria es con anterioridad al 31 de diciembre de un año, por ejemplo 2009, el régimen se aplicará al primer período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de la comunicación, esto es, el 2009, así como a los sucesivos que vayan concluyendo mientras no se comunique la renuncia al régimen. Consulta de la DGT, n.º 2275/2001, de 19 de diciembre (JUR/2002/76449).

ISBN: 978-84-7777-502-7

bar, creemos, la existencia de domicilio social en alguno de los territorios vascos, es decir, la existencia de una sede de dirección efectiva en el País Vasco. Debe recordarse que la normativa no establece un requisito concreto de medios materiales o personales mínimos. Para algunos, y a semejanza de lo que sucede en otros países europeos, se necesitaría un local y un empleado para cumplir con el requisito. Para otros, podría bastar la existencia de un consejo de administración o de un administrador cuya actividad se refiera, total o parcialmente, a la dirección o gestión de la participación.

La ETVE deberá contar con «la organización correspondiente… para ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones derivadas de la condición de socio, así como tomar las decisiones relativas a la propia participación», sin que ello signifique que tal organización sirva para controlar las participaciones.

La autorización de la Administración también servirá para verificar que el titular de las participaciones de la ETVE no reside en un paraíso fiscal y, por lo tanto, puede beneficiarse del régimen previsto en las disposiciones forales. Se trata de una norma antiparaíso prevista en el apartado séptimo de las normas forales.

Igualmente, este primer filtro consistente en la autorización también facilita la gestión por parte de la Administración foral puesto que no debe olvidarse que estas entidades pagarán, en principio, un gravamen especial del Impuesto sobre Sociedades equivalente al 0,5 por 100 del valor contable de las participaciones en entidades no residentes.

Retomando la cuestión de la autorización, debe tenerse en cuenta que se trata de un régimen de carácter rogado que puede utilizarse en el primer período impositivo que finalice desde la recepción de la autorización expresa. Las Normas Forales establecen que, además de la solicitud, debe presentarse un proyecto empresarial de expansión internacional que fomente la internacionalización de las empresas o el desarrollo de nuevas actividades o mercados.

Con este requisito pretende vincularse el régimen a la internacionalización de las empresas o a la innovación, con lo que favorece el desarrollo y el progreso económico, pero, dicho sea de paso, presenta una ventaja jurídica frente al límite jurídico de la prohibición de ayudas de Estado que establece el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea puesto que ya no resulta posible establecer medidas de atracción de empresas a modo de vacaciones fiscales u otras modalidades[43].

En efecto, los límites fijados para las medidas fiscales nacionales son un importante límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros de la Unión Europea. Estos

[43] Por ejemplo, en Bulgaria, una sociedad que desarrolle sus actividades en determinados municipios con un alto nivel de desempleo, esto es con más de un 35% de parados, puede aplicar una deducción del 100% de la cuota del impuesto. LOZEV, K. («Direct taxation in Bulgaria – Two years after the accesion», *Bulletin for International Taxation*, febrero de 2009, p. 76) califica a esta deducción como vacaciones fiscales (*tax holiday*).

límites están constituidos, además de por el respeto a las libertades comunitarias[44], por la prohibición de ayudas de Estado[45].

Debe tenerse en cuenta que se prohíben, en el ámbito comunitario, las disposiciones fiscales de los Estados Miembros que obstaculizan la libre circulación de personas, de servicios y de capitales puesto que eliminan la actividad transnacional de las empresas sin que se eliminen desde la Unión Europea[46].

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por su parte, considera que el concepto de ayuda de Estado incluye no únicamente prestaciones positivas, sino cualquier intervención que contribuya a una minoración en las cargas fiscales de la empresa que la colocan en una posición más favorable en el mercado[47].

Uno de los ámbitos en los que se han permitido las ayudas es el de las pequeñas y medianas empresas (PYME). Como es sabido, este tipo de empresas constituyen uno de los principales motores de la economía y a menudo se enfrentan a problemas derivados de su tamaño o de su dificultad de acceso a determinados bienes. Se ha señalado que la existencia de medidas fiscales específicas para las pymes, además de encontrarse en que son el motor productivo de la economía[48], se encuentra en compensar las menores economías de escala y en solucionar problemas como el acceso a la financiación, a la adquisición de ciertos bienes, la innovación o los llamados costes fiscales indirectos. Así, se contempla la posibilidad de establecer ayudas que se refieren a la creación de empresas, de acceso al crédito, de adquisición de bienes de equipo, de favorecimiento del empleo, de compensación de costes derivados de la pequeña estructura, de expansión o de innovación. En este último sector, el Reglamento europeo incluye exenciones para una serie de medidas, como ayudas a proyectos de I+D y de apoyo a empresas jóvenes e innovadoras.

---

[44] *Vid*. DE JUAN CASADEVALL, J.: *El principio de no discriminación fiscal como instrumento de armonización negativa*, Aranzadi-Thompson Reuters, Cizur Menor, 2010, pp. 95 y ss., en donde se desarrolla el contenido de las libertades comunitarias y su situación actual. Igualmente, *vid*. BARREIRO CARRIL, M.C.: «National Tax Sovereingty a EC fundamental freedoms: The impact of tax obstacles on the internal market», *Intertax*, Vol. 38, 2010, pp. 105 y ss.

[45] VILLAR EZCURRA y HERRERA MOLINA se han referido a la normativa relativa a las ayudas de Estado como motor indirecto de la armonización fiscal («Ayudas fiscales y Derecho Comunitario: Un ejemplo de armonización fiscal negativa», en VV.AA., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Lex Nova, Valladolid, 2005, p. 2448). Sobre las ayudas de Estado y las normas tributarias, así como la jurisprudencia del TJCE en esta materia, puede verse MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*, Edersa, Madrid, 2000, pp. 192-207. También los trabajos de MULEIRO PARADA, L.M.: «Las medidas fiscales selectivas adoptadas por los entes territoriales autónomos», en VV.AA., *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pp. 293 y ss.; «El *Tonnage Tax* en el Impuesto sobre Sociedades», *RCT-EF*, n.º 313, 2009, pp. 103 y ss.

[46] En esta materia, deben tenerse en cuenta el Reglamento 1998/2006/CE de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, y el Reglamento (CE) n.º 800/2008 de la Comisión, de 6 de agosto de 2008.

[47] PÉREZ BERNABEU, B.: «La consideración por la Comisión como ayuda de Estado del régimen de amortización del fondo de comercio previsto en el artículo 12.5 LIS», *CT*, n.º 4, 2010, pp. 19 y ss.

[48] *Ibidem*. La OCDE cifra su presencia económica entre un 95 y un 99 por 100 en los países miembros.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Otro de los posibles ámbitos de ayuda automática es el de la protección del medio ambiente. También se permite la concesión de un número importante de medidas de ayuda para luchar frente al cambio climático. Estas medidas pueden ser de ayuda a la inversión en ahorro energético o en fuentes de energía renovables, para adquirir vehículos respetuosos con el medio ambiente o a través de deducciones fiscales de tipo medioambiental.

En definitiva, aunque no se señala expresamente, creemos que la referencia a la internacionalización o a las nuevas producciones debe entenderse en este sentido puesto que los regímenes de las sociedades holding pueden suponer una importante excepción a las reglas generales de los impuestos sobre beneficios de los distintos países, al matizar algunos requisitos.

## 5. EL TRATAMIENTO DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LA SOCIEDAD HOLDING

### 5.1. La aplicación de la exención de los dividendos obtenidos

El apartado cuarto de la Disposición Adicional Decimocuarta de las Normas Forales establece la regla general de tributación de los dividendos obtenidos por la ETVE al señalar que no se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español si se cumplan los requisitos para disfrutar de la eliminación de la doble imposición internacional prevista en las disposiciones del impuesto. Ello equivale a la exención de dividendos de fuente extranjera prevista en la normativa de territorio común[49]. No obstante, esta posibilidad debe ser entendida distinguiendo dos tipos de rentas: las derivadas de participaciones extranjeras que se entienden comprendidas en el objeto social de la entidad y las que no tienen tal carácter, pues sólo las primeras se pueden beneficiar del régimen especial.

Así pues, para que no se integren los dividendos y, en consecuencia, no se sujete a tributación en el País Vasco el reparto de beneficios realizado por las sociedades extranjeras, se requiere que se cumplan tres requisitos.

En primer lugar, se requiere un determinado porcentaje de participación en el capital de las entidades no residentes. Las participaciones en beneficios y los dividendos estarán exentos de tributación en el Impuesto sobre Sociedades si la participación en el capital o en los fondos propios de la entidad extranjera es igual o superior al 5% o al 3% si las acciones cotizan en algún mercado secundario organizado, siendo la antigüedad de las mismas superior a un año. Para el cómputo de este plazo se tendrá en cuenta si la participación se detenta por otra entidad del mismo grupo de sociedades.

---

[49] Sobre la exención de rentas extranjeras y las sociedades holding, *vid*. CALDERÓN CARRERO, J.M.: «Estudio de las nuevas medidas para la eliminación de la doble imposición intersocietaria internacional y el tratamiento de las sociedades holding españolas», *Impuestos*, 1997, Tomo II, p. 299. Igualmente, *vid*. SANZ GADEA, E.: «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros en la Ley 6/2000», *TF*, n.º 130-131, 2001, pp. 53 y ss.

En los supuestos en los que exista una cadena de sociedades, es decir, en los casos en los que exista una participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel, se condiciona la aplicación de la exención a que la participación respete el porcentaje mínimo del 5 por ciento o del 3 por ciento. La normativa foral no establece, expresamente, que se tengan que formular estados contables consolidados, lo cual puede facilitar que las participaciones se mantengan o hayan mantenido por alguna de las entidades no residentes participadas.

En segundo lugar, se requiere que la entidad extranjera participada esté gravada por un impuesto análogo al impuesto sobre sociedades en el ejercicio en el que se obtuvieron los beneficios o en los que se participa y que se entienden obtenidos por la realización de actividades empresariales en el extranjero[50].

Esta sujeción se entiende como la no exención del tributo que grava la renta, los ingresos o cualquier elemento indiciario de esta manifestación de capacidad económica. Ello debe entenderse en un sentido abierto, es decir, omnicomprensivo de cualquier tributo que recaiga sobre el beneficio de las sociedades. En todo caso, esta previsión se entiende cumplida si existe un convenio para evitar la doble imposición internacional, con cláusula de intercambio de información, entre el Estado español y el de la residencia de la entidad participada.

La principal ventaja del régimen de la ETVE vasca frente a la de territorio común es que el porcentaje de participación exigido en la no residente es menor que lo que se exige en territorio común.

El porcentaje de participación fijado por las Normas Forales rebaja, también, el exigido por la Directiva 96/2011/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen de sociedades matrices y filiales que, en su artículo 3, establece un porcentaje del 10 por ciento para tener la consideración de matriz[51]. Así las cosas, parece que la regulación no plantea problemas desde el punto de vista del Derecho de la UE, al no limitar la libertad de establecimiento de sociedades ni la libre circulación de capitales. En este sentido, la ETVE también constituye un instrumento para la planificación de las actividades de sociedades en el ámbito de la UE.

En tercer lugar, se requiere que los beneficios que se reparten procedan de la realización de actividades empresariales o, dicho de otro modo, que no sean rentas pasivas derivadas de la titularidad de un patrimonio. La normativa foral exige que al menos el 85 por ciento de los beneficios de la entidad que reparte beneficios procedan de este tipo de rentas. Se precisa el carácter de las rentas activas cuyo reparto da lugar a la posibilidad de aplicar el beneficio: comercio al por mayor, servicios, actividades cre-

---

[50] *Cfr.* BARRENECHEA ELORRIETA, S. y SOTO RODRÍGUEZ, L.: «Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros», *Impuestos*, n.º 18, 1998, p. 13.

[51] La derogada Directiva 2003/123/CE, de 22 de diciembre, relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, establecía que el umbral de participación requerido por el Derecho derivado para corregir la doble imposición económica se ha rebajado del 25% al 20%, estableciéndose un calendario para que dicho porcentaje se reduzca hasta un 10% a partir del año 2009.

ISBN: 978-84-7777-502-7

diticias y financieras o aseguradoras y reaseguradoras en los términos de la normativa foral.

En cambio, para las participaciones en beneficios que no cumplen los requisitos del objeto social o de la exención, resultará aplicable el régimen general de tributación en el impuesto pues el régimen español de las sociedades holding no es un régimen excluyente. En definitiva, los beneficios percibidos por la ETVE procedentes de entidades extranjeras estarán exentos o se incluirán en la base imponible en función de que cumplan o no los requisitos relativos a la inclusión en el objeto social y a las condiciones de la exención de las participaciones. Cuando concurren ambos tipos de dividendos, se mantiene la exención para unos[52] y se sujeta a tributación a los demás.

### 5.2. El tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales por la transmisión de las participaciones

El régimen tributario de los incrementos o disminuciones de patrimonio derivados de la transmisión de las acciones o las participaciones en el capital de entidades extranjeras es el mismo que el que acabamos de señalar para los beneficios. De este modo, y en resumen, si se posee un determinado porcentaje en el capital, si se realizan actividades económicas por parte de las entidades participadas, y si, finalmente, se aplica un impuesto similar al Impuesto sobre sociedades, la ganancia patrimonial estará exenta. En otro caso, se sujetará a tributación.

El legislador foral condiciona la no integración de estas rentas positivas al cumplimiento de los requisitos durante todo el tiempo de posesión de la participación salvo, precisamente, el del porcentaje de participación. Este requisito debe cumplirse en el momento de la transmisión. El ámbito de aplicación de la medida se extiende a supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones.

En el supuesto de que no exista esa plusvalía sino, precisamente, una minusvalía que se pone de manifiesto en el momento de la transmisión, también se incluye en la base imponible del IS[53]. Una interpretación finalista del régimen avala esta conclusión pues si éste tiene como objetivo eliminar la doble imposición internacional por las rentas positivas derivadas de las participaciones tenidas sobre entidades no residentes que desarrollen actividades empresariales, cualquiera que sea la forma en la que

---

[52] *Cfr.* LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros», *Impuestos,* n.º 6, 2000, p. 114.

[53] En este sentido, *vid.* CARREÑO, F.: «Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros», en la obra colectiva *Comentarios al Impuesto sobre sociedades*, Tomo II, Civitas, 1998, p. 2220; ALMUDÍ CID, J.M.: *Planificación fiscal internacional a través de sociedades holding*, Documentos de Trabajo, IEF, Madrid, p. 30. También fue este el criterio seguido por la Administración, entre otras, en la Consulta de 27 de diciembre de 1996. En sentido contrario se había manifestado RODRÍGUEZ-PONGA SALAMANCA, E.: «Sociedades Holding. …», *op. cit.*, p. 8.

se manifieste la renta en aquella entidad de tenencia —v. gr. dividendo o plusvalía—, también deben integrarse las pérdidas derivadas de la transmisión. No obstante, las normas forales prevén, únicamente, la no integración de las rentas positivas y silencian el caso de las negativas.

La normativa foral contempla reglas específicas para el caso de que los requisitos de sujeción a un gravamen similar al IS y de ejercicio de una actividad económica no se cumplan durante el período de tenencia de las participaciones.

Así, respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, no se integrará en la base imponible aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se incumplan los dos requisitos anteriores. Por otra parte, respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, no integrándose en la base imponible aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se hayan cumplido conjuntamente los requisitos anteriores.

La parte de la renta que no tenga derecho a la no integración se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción del impuesto efectivamente pagado en el extranjero por la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la no integración.

Debe señalarse que la norma foral establece algunas cautelas. Así, se señala que cuando la participación en la entidad no residente se hubiera transmitido previamente por otra entidad perteneciente al mismo grupo de sociedades, habiéndose obtenido una renta negativa, se gravará el importe de la plusvalía hasta el importe de dicha renta. Ello supone que la renta negativa obtenida en la transmisión de la participación en la entidad no residente se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación a la que se hubiese aplicado la exención. Del mismo modo, la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en la entidad no residente será gravada hasta el importe de las rentas negativas obtenidas en transmisiones anteriores que se hubiesen integrado en la base imponible del IS.

El legislador foral también se ocupa de aquellas situaciones en las que se hubiese producido una corrección del valor de la participación que hubiese resultado deducible con carácter previo a la transmisión de la participación. En estos casos, y para evitar que la existencia de una corrección de valor duplique el alcance de la exención al haber resultado previamente deducible, se establece que la exención se limitará al exceso de la renta obtenida en la transmisión sobre el importe de la corrección.

Por último, también existe una regla especial para determinar la renta exenta en aquellos casos en los que la participación en la entidad no residente se hubiese valorado siguiendo las reglas del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, resultando de ello la no integración de dichas rentas en

ISBN: 978-84-7777-502-7

el IS, en el IRPF o en el IRNR. De ser ello así, la exención de la plusvalía sólo resultará aplicable por el importe de la diferencia positiva existente entre el valor de transmisión de la participación en la entidad no residente y el valor normal de mercado en el momento de su adquisición por la entidad transmitente.

### 5.3. Las aportaciones no dinerarias a la ETVE

Las aportaciones no dinerarias de los valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes disfrutarán del régimen opcional para las aportaciones no dinerarias previsto en las Normas Forales, cualquiera que sea el porcentaje de participación en la entidad de tenencia de valores que dichas aportaciones confieran —eliminando, así, uno de los requisitos de este régimen—, siempre que las rentas derivadas de dichos valores puedan disfrutar de la deducción para evitar la doble imposición internacional establecido en los artículos 33 y 34 de la Norma Foral. Esto significa que si se realiza una actividad económica y se aplica un impuesto similar al Impuesto sobre Sociedades, se puede aplicar este régimen.

Así pues, resultará aplicable el régimen de diferimiento de tributación característico del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Ello supone un importante beneficio en las operaciones de aportación de sociedades filiales no residentes pues no será necesario que el sujeto pasivo, una vez realizada la aportación no dineraria de valores, ostente una participación en los fondos propios de la ETVE del 5% para beneficiarse del régimen especial[54]. La ventaja consiste, pues, en la posibilidad de aplicar el régimen a las aportaciones no dinerarias de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, con independencia del porcentaje de participación en la ETVE que dichas participaciones confieran, siempre que las rentas derivadas de dichos valores puedan disfrutar de la deducción para evitar la doble imposición internacional[55].

Se trata de una opción para el contribuyente que debe comunicarse a la Administración tributaria desde la inscripción de la escritura pública en que se documente la operación o, si la inscripción no fuera necesaria, desde la fecha en que se otorgue la escritura pública.

## 6. LA TRIBUTACIÓN DE LOS SOCIOS DE LA ENTIDAD

Las normas forales regulan la tributación de los beneficios percibidos por los socios atendiendo a dos aspectos distintos. En primer lugar, los beneficios distribuidos con cargo a las rentas exentas obtenidas por la ETVE, cuando cumplan los requisitos

[54] *Cfr*. art. 94.1 b) del TRLIS.

[55] La DGT, en su Resolución de 14 de septiembre de 2004, ha entendido, de forma ciertamente discutible, que el artículo 119.2 del TRLIS exige que el sujeto que pretenda beneficiarse del régimen de diferimiento ha de haber poseído la participación en la entidad no residente con más de un año de antelación, sin posibilidad de que dicho plazo pueda completarse posteriormente.

para gozar de la deducción por doble imposición internacional. En segundo lugar, en función de la naturaleza jurídica del socio, según sea persona jurídica —sometido al IS—, o persona física —IRPF—, o bien sea un no residente —por lo tanto, sujeto al IRNR—.

Así, los beneficios distribuidos por la ETVE, procedentes de dividendos o plusvalías que no se hayan integrado en la base imponible, y que sean percibidos por una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades en alguno de los territorios forales, darán derecho a aplicar la eliminación para evitar la doble imposición que regula la normativa del impuesto. Por lo tanto, se reconoce, automáticamente, el derecho a aplicar la deducción para eliminar la doble imposición internacional.

La razón radica en que los beneficios percibidos por la ETVE, procedentes de las entidades no residentes, han tributado por un impuesto análogo al de Sociedades en el país de residencia de las no residentes. Por lo tanto, se permite que los socios puedan eliminar la doble imposición —IS español y el IS extranjero—, aunque se interponga una ETVE.

En el caso de que el beneficio lo obtenga una persona física sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el País Vasco, se integrará junto con las rentas de la base imponible general, con lo que no tributará al tipo de gravamen proporcional sino al progresivo, y podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional, si cumple los requisitos previstos en ella, respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la entidad de tenencia de valores y que correspondan a las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos. La deducción por doble imposición internacional para las personas físicas permitirá que se deduzca la menor de las cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales. b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de la base liquidable gravada en el extranjero.

Lógicamente, los rendimientos son los obtenidos por las ETVE de sus participadas o de las ventas de sus participaciones en ellas. Por otra parte, el importe efectivo del tributo lo ha satisfecho la ETVE.

Es decir, lo que se pretende es, como señala MARTÍN JIMÉNEZ, que, «para la persona física, la interposición de una ETVE no suponga más beneficio que el diferimiento de su IRPF por los dividendos o ganancias patrimoniales exentos que obtenga la ETVE, que, una vez distribuidos, al socio o partícipe persona física engrosarán su base imponible sin posibilidad de integración con el IS extranjero».

No obstante, con la regulación actual del IRPF, donde se ha suprimido la deducción por doble imposición interna en la distribución o transmisión de las participaciones, para la persona física resulta más conveniente en la mayoría de los casos invertir en sociedades residentes en España que sean ETVE y no a través de entidades que no tengan dicha condición.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Si el beneficiario es un sujeto no residente, se establece que la renta distribuida no se entiende obtenida en territorio español. De este modo, se remite al Estado de residencia del perceptor la tributación por el beneficio obtenido y no se establece una tributación mínima de salida. En el caso de que el perceptor sea un establecimiento permanente de una entidad no residente, se reconoce el derecho a aplicar la eliminación de la doble imposición internacional. La aplicación de este supuesto de no sujeción tiene su fundamento en la exención de las rentas que distribuye la ETVE, es decir, el legislador considera a la entidad holding como transparente y, por lo tanto, la renta no tiene conexión con España. Es decir, no se produce el elemento territorial de su hecho imponible. Esto supone que, para el inversor extranjero, los efectos fiscales no pueden ser más beneficiosos, especialmente si reside en un Estado donde tiene, a su vez, un régimen fiscal beneficioso o de baja tributación fiscal. Asimismo, con este régimen, si bien el legislador español consigue atraer la llegada de capitales extranjeros, con lo que ello implica por los efectos económicos y financieros, renuncia a cualquier tipo de recaudación.

También se establece una precisión adicional, puesto que se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de las rentas exentas.

En el caso de que las rentas distribuidas procedan de una plusvalía obtenida por la ETVE o que se trate de un supuesto de separación del socio o liquidación de la sociedad, también se establece un tratamiento similar.

Cuando el perceptor sea una entidad sujeta a este Impuesto o un establecimiento permanente situado en territorio español, y cumpla el requisito de participación en la entidad de tenencia de valores extranjeros del 5 por ciento o del 3 por ciento, podrá aplicar la eliminación para evitar la doble imposición internacional.

Si el perceptor es una entidad o persona física no residente en territorio español, no se entenderá obtenida en territorio español la renta que se corresponda con las reservas dotadas con cargo a las rentas no integradas en su base o con diferencias de valor imputables a las participaciones en entidades no residentes si se cumplen los requisitos de participación societaria, sujeción a impuesto sobre beneficios y ejercicio de actividad económica.

## 7. OBLIGACIONES FORMALES

La normativa establece la obligación para la ETVE de facilitar determinada información de interés, tanto para la Administración tributaria como para sus socios. De este modo, la ETVE deberá mencionar en la memoria de las cuentas anuales el importe de las rentas exentas y de los impuestos satisfechos en el extranjero correspondientes a las mismas.

La entidad que aplique lo dispuesto en esta disposición adicional deberá mencionar en la memoria el importe de las rentas no integradas en la base imponible y los impuestos pagados en el extranjero correspondientes a las mismas.

De igual manera, deberá facilitar a sus socios la información necesaria de trascendencia tributaria para que aquéllos puedan cumplir con sus obligaciones fiscales.

## 8. GRAVAMEN ESPECIAL

Las ETVE ingresarán en cada período impositivo, y en concepto de gravamen especial del Impuesto sobre Sociedades, un importe equivalente al 0,5 por ciento del valor contable de las participaciones en entidades no residentes que mantengan el día de finalización del período impositivo, sin que pueda deducirse de su importe cantidad alguna, debiendo ingresarlo en la forma que determine el diputado foral de Hacienda y Finanzas en el mismo plazo de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de cada período impositivo.

El gravamen especial no será exigible en los supuestos en los que el resultado de restar a la cuota efectiva el importe de las retenciones o ingresos a cuenta implique una cantidad a ingresar en la Administración tributaria igual o superior al 0,5 por ciento del valor contable de las participaciones. En el supuesto de que la cantidad a ingresar no alcanzase dicho importe, el gravamen especial se aplicará al importe correspondiente a la diferencia.

## 9. CONCLUSIONES

La mayoría de los países han contado y cuentan con medidas o regímenes fiscales que tratan de incentivar la localización de entidades holding o de tenencia de valores extranjeros. La internacionalización de las actividades empresariales tiene su reflejo en el ordenamiento tributario y, en concreto, en la relajación del principio de tributación por la renta mundial mediante la previsión de la no tributación, ya sea mediante una exención o mediante otros sistemas, de los beneficios procedentes de entidades participadas en el extranjero. La exigencia de mayores o menores requisitos depende de la política fiscal de cada territorio con competencia legislativa en esta materia.

Este favorecimiento de la exportación de capitales y de su repatriación puede ser valorada desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria, puesto que se deja de gravar a una capacidad económica existente, se rompe la progresividad del sistema tributario o puede darse un tratamiento desigualitario. No obstante, el contrapeso de este brazo de la balanza debe ser el nivel de retorno de capitales que ello genera y su incidencia en la creación de empleo en el territorio de establecimiento de la entidad perceptora, así como en los efectos redistributivos.

En cualquier caso, la existencia de medidas de favorecimiento en las jurisdicciones fiscales del entorno próximo, o no ya tan próximo desde el punto de vista geográfico desde que se actúa en un entorno global, condiciona la política fiscal de todos los territorios con competencias tributarias. Ello genera un efecto de aproximación de regímenes jurídicos sobre esta materia, si bien es cierto que con distintas peculiaridades que dependen desde su tradición jurídico-tributaria a su estrategia internacional. Con todo, se observa que han ido desapareciendo los regímenes nominalmente especiales para este tipo de entidades. No obstante, esta desaparición se debe a que las medidas específicas se han convertido en ordinarias en los distintos sistemas tributarios y se han

ISBN: 978-84-7777-502-7

incorporado a las reglas generales sobre percepción de dividendos y plusvalías extranjeras o sobre el pago de beneficios a los socios, residentes o no, de las sociedades.

La otra cuestión relevante es la relativa a la tributación del reparto de beneficios obtenidos por la entidad que reside en un determinado territorio. También en este aspecto inciden diversos aspectos, aunque el eje central de la política fiscal radica en las mayores o menores facilidades tributarias que se quieran conceder a los accionistas. Todo ello en un entorno claramente marcado por la libre circulación de capitales y personas así como en la libertad de establecimiento. Así, se puede establecer un régimen que facilita el establecimiento de estructuras de control, de administración, de canalización o conducción de beneficios, de consolidación o, en fin, de diferimiento de impuestos.

Con todos estos condicionantes deben analizarse los regímenes especiales de las entidades de tenencia de valores extranjeros que regulan las disposiciones forales del Impuesto sobre Sociedades en los tres territorios vascos.

La obtención de dividendos y plusvalías por una entidad residente en el País Vasco, cuya actividad primordial sea la tenencia de valores en entidades extranjeras y que cuente con una estructura organizativa para ello, no se integra en la base imponible del impuesto, lo cual equivale a decir que está exenta de tributación.

Por otra parte, los beneficios distribuidos por la ETVE, procedentes de dividendos o plusvalías que no se hayan integrado en la base imponible, y que sean percibidos por una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades en alguno de los territorios forales, darán derecho a aplicar la eliminación para evitar la doble imposición que regula la normativa del impuesto. Por lo tanto, se reconoce, automáticamente, el derecho a aplicar la deducción para eliminar la doble imposición internacional.

La razón radica en que los beneficios percibidos por la ETVE, procedentes de las entidades no residentes, han tributado por un impuesto análogo al de Sociedades en el país de residencia de las no residentes. Por lo tanto, se permite que los socios puedan eliminar la doble imposición —IS español y el IS extranjero—, aunque se interponga una ETVE.

En el caso de que el beneficio lo obtenga una persona física sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el País Vasco, se integrará junto con las rentas de la base imponible general, con lo que no tributará al tipo de gravamen proporcional sino al progresivo, y podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición internacional, si cumple los requisitos previstos en ella, respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la entidad de tenencia de valores.

ISBN: 978-84-7777-502-7



# Régimen fiscal de las sociedades y fondos de capital riesgo

Juan José Nieto Montero

**Sumario:** I. Introducción. II. El Capital-Riesgo: concepto y régimen jurídico. A. El Capital-Riesgo: concepto, clases y función estratégica. B. La regulación de las Entidades de Capital-Riesgo. III. El Régimen Fiscal de las Entidades de Capital-Riesgo. A. En el Impuesto sobre Sociedades. 1. Cuestiones generales. 2. El régimen especial. a) Plusvalías. b) Dividendos. c) Tributación de los socios. 3. Compatibilidad con otros regímenes del IS. B. En otros tributos. IV. Cuestiones conexas. V. Conclusiones. VI. Relación de obras citadas.

**Palabras clave:** Capital-riesgo, Impuesto sobre Sociedades, Exención, Plusvalías, Dividendos.

## I. INTRODUCCIÓN

El objeto del presente trabajo es analizar el régimen fiscal de las Entidades y Fondos de Capital-Riesgo en la normativa tributaria común y foral, situándose en el marco del análisis de la incidencia de la reforma tributaria operada en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS) por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) y, desde la perspectiva sustantiva, por la modificación derivada de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

Al respecto debemos anticipar ya que la normativa tributaria se ha mostrado continuista en esta materia, si bien las modificaciones derivadas de la normativa reguladora de este tipo de entidades sí implican algunos cambios de consideración, cuya trascendencia —no obstante— es menor en el ámbito de su régimen fiscal.

El trabajo se desarrollará en dos partes diferenciadas: una primera se referirá al concepto y características básicas del capital-riesgo y su configuración jurídico-privada, mientras que en un segundo momento nos centraremos en su fiscalidad, analizando de modo esencial el régimen fiscal especial previsto en el IS, pero sin perder de vista la incidencia que otras normas tributarias pueden tener en este punto. Este examen

ISBN: 978-84-7777-502-7

jurídico-tributario lo haremos combinando la doble perspectiva derivada de la normativa foral y de la normativa común.

## II. EL CAPITAL-RIESGO: CONCEPTO Y RÉGIMEN JURÍDICO

### A. El Capital-Riesgo: concepto, clases y función estratégica

Como punto de partida podemos definir el capital-riesgo como una actividad que desarrollan entidades especializadas y que consiste básicamente en la aportación de recursos financieros de forma temporal a empresas con potencial de crecimiento que necesitan dicha financiación.

En concreto, la aportación de fondos lleva aparejada la obtención de una participación (que puede ser mayoritaria o no) en la empresa, que normalmente será una entidad no cotizada con un importante potencial de crecimiento. Además de la inversión económica directa, la Entidad de Capital-Riesgo (en adelante, ECR) procede a realizar también otras actividades de apoyo o asesoramiento a la empresa en la que se ha realizado la aportación, tanto desde el punto de vista de organización empresarial, de estrategias de mercados, de profesionalización de la gestión, etc. En definitiva, además de la participación económica, la intervención de la ECR aporta a la empresa credibilidad y profesionalidad.

Una vez que la empresa participada ha alcanzado una posición consolidada en el mercado, la ECR procede a la desinversión, que puede abarcar muy diversas formas: desde la «recompra» por la propia empresa o sus antiguos accionistas hasta la transmisión a otra ECR que apoye una fase expansiva posterior de la empresa participada, pasando por la simple transmisión a inversores particulares o la realización de ofertas públicas de venta.

Como puede comprenderse, en un contexto económico como el que hemos operado en los últimos tiempos, «cobra especial interés y relevancia el papel del capital riesgo como fuente revitalizadora y dinamizadora de la economía»[1].

La inversión en que consiste la actividad del capital riesgo se puede producir en diversas situaciones de la empresa y no sólo en un estadio inicial de la misma. De hecho, aunque la denominación castellana abarca todo tipo de inversiones que cumplan las características antecitadas, en el ámbito anglosajón se distinguen dos tipos de inversiones bien diferenciados, el *venture capital*, referido a empresas en fase inicial o de desarrollo temprano, frente al capital de inversión o *private equity*, que se centra en empresas ya consolidadas. A su vez, dentro de cada uno de dichos conceptos se distinguen operaciones diferentes, todas ellas reconducibles a la situación que nos ocupa.

En este sentido, se pueden clasificar las operaciones de *venture capital* en tres clases en función del momento en que se produzcan. En primer lugar, tendríamos los su-

[1] DOCE, S.: «¿Es viable la neutralidad fiscal en las fusiones apalancadas?», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 865/2013 (BIB 2013\1394).

puestos denominados de capital semilla (*seed capital*), referidos a inversiones tempranas en ideas o negocios en una fase anterior al inicio de la producción. Por otra parte, estarían las inversiones de capital arranque (*start up capital*), que implican financiación para las etapas de desarrollo y comercialización inicial de productos, en empresas que aún no arrojan beneficios. Finalmente, en una fase más avanzada la propia empresa (todavía calificable como *start up*) puede recibir financiación para cubrir desfases de tesorería o potenciar su desarrollo[2].

A su vez, los supuestos de *private equity* hacen referencia a cuatro situaciones diferentes. Por una parte, el llamado capital expansión o desarrollo (*growth capital*), que supone la financiación de una empresa con beneficios orientada tanto a la mejora de sus activos fijos como al desarrollo de nuevos productos; el capital sustitución (*replacement*), donde el inversor de capital riesgo adquiere las participaciones existentes en poder de otra ECR o de accionistas antiguos; las operaciones apalancadas (*leveraged buy-out, LBO*), o compra de empresas financiada con recursos ajenos garantizados por los activos de la empresa adquirida y con el capital aportado por los propios inversores; y, finalmente, el capital de reestructuración o reorientación (*turnaround*), en el que empresas en dificultades financieras o con un endeudamiento elevado son objeto de inversión para superar dicha situación y poder mantenerse en el mercado.

Si algo tienen en común todas estas operaciones es la capacidad para «aunar en un mismo vehículo de inversión la figura del empresario/equipo directivo y la del inversor privado, todos ellos reforzados en su caso, por las entidades financieras», lo que explica «el auge del sector»[3].

Este auge, sin embargo, no se ha visto de modo automático respaldado por la regulación de la figura y de sus aspectos fiscales, lo que ha llevado a que en Europa el capital riesgo diste mucho de alcanzar los niveles que ha adquirido en otros países. Esto, unido al contexto económico de crisis vivido en buena parte de Europa en los últimos años, justifica claramente una posición de las autoridades europeas orientada a potenciar estos instrumentos. Así, en el marco de la denominada Estrategia Europa 2020 se declara como un objetivo básico la puesta en marcha de «instrumentos innovadores, incluida la cooperación entre los sectores público y privado, para financiar las inversiones necesarias». De hecho, uno de los objetivos señalados por la Comisión hace ya algún tiempo fue el de «facilitar el acceso al capital de riesgo en toda Europa»[4]. En palabras de C. MARTÍN PASCUAL, «es aquí donde se encuadra la renovada apuesta por el capital-riesgo como un recurso que no dispone todavía en Europa de un marco legal favorable y que no se beneficia de todas las ventajas que podría

[2] En esta modalidad se pueden distinguir dos supuestos diferentes: *other early stage*, que implica aumentar la inversión en una empresa ya invertida, y *late stage venture*, que supone invertir en empresas con crecimiento y que ya obtienen beneficios.

[3] DOCE, S.: «¿Es viable la neutralidad fiscal en las fusiones apalancadas?», *op. cit.*

[4] *Cfr.* Comunicación de la Comisión. Hoja de ruta para la estabilidad y el crecimiento. Bruselas, 12.10.2011 COM(2011) 669 final.

ISBN: 978-84-7777-502-7

ofrecer el mercado único por encontrarse con barreras derivadas de su actual fragmentación, reconocidas desde hace tiempo por la Comisión Europea y por los Estados miembros»[5].

### B. La regulación de las Entidades de Capital-Riesgo

Como hemos señalado, la regulación esencial de las ECR se modificó de forma significativa con la aprobación de la ya citada Ley 22/2014, de 12 de noviembre. Se trata de una norma que tiene básicamente dos finalidades, declaradas en su exposición de motivos. En primer lugar, presenta como fin esencial adaptar la regulación española a las exigencias derivadas de la normativa europea, concretamente a la Directiva 2011/61/UE y los Reglamentos (UE) n.º 345 y 346/2013[6]. La primera de dichas normas introduce la regulación en la UE de los gestores de fondos de inversión alternativa, entre los que se incluyen las ECR. Por su parte, los Reglamentos introducen dos figuras que posteriormente se trasladan también a la ley interna: las ECR PYME[7] y los fondos de emprendimiento social europeos.

Debe tenerse en cuenta que estas normas europeas pretenden, según se ha señalado, «reducir la fragmentación existente entre los Estados miembros que, a pesar del mercado único, históricamente ha obstaculizado las transacciones transfronterizas y, por lo tanto, la oferta existente»[8].

Por otra parte, el segundo objetivo declarado de la Ley es potenciar una «mayor captación de fondos que permita la financiación de un mayor número de empresas, especialmente las de pequeño y mediano tamaño en sus primeras etapas de desarrollo y expansión».

Evidentemente, no procede en este lugar realizar un análisis en profundidad de las características y los diversos tipos de entidades que contempla la norma legal, por lo que nos referiremos exclusivamente a los aspectos definitorios de los distintos entes

---

[5] MARTÍN PASCUAL, C.: «Financiación de PYMES y capital riesgo en la Estrategia Europa 2020. Obstáculos fiscales y retos pendientes», *Quincena Fiscal*, n.º 9/2011 (BIB 2011\545).

[6] Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativa y por la que se modifican las Directivas 2003/41/CE y 2009/65/CE y los Reglamentos (CE) n.º 1060/2009 y (UE) n.º 1095/2010. Reglamento (UE) n.º 345/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de capital-riesgo europeos y el Reglamento (UE) n.º 346/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de emprendimiento social europeos.

[7] El Reglamento 345/2013 tiene como finalidad «propiciar el desarrollo y la consolidación de las PYME europeas, favoreciendo las inversiones en empresas de cartera admisible procedentes de los fondos de capital riesgo admisibles». *Cfr.* ALDAVERO, F.R. y PARAMIO, V.: «Las entidades de capital riesgo Pyme según la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, de Capital-Riesgo», *Revista Española de Capital Riesgo*, n.º 2/2015, p. 66.

[8] ALDAVERO, F.R. y PARAMIO, V.: «Las entidades de capital riesgo Pyme según la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, de Capital-Riesgo», *op. cit*, p. 66. Estos autores señalan, por lo que a nosotros respecta, que «La atomización del mercado ha tenido importantes reflejos en materia de tributación. Las transacciones transfronterizas de capital riesgo también se han encontrado con problemas de tratamiento fiscal entre los diferentes Estados de la Unión Europea. Los numerosos convenios suscritos en materia de doble imposición se han mostrado insuficientes ante las enrevesadas estructuras empleadas en este tipo de operaciones».

y a las características que en alguna medida puedan incidir en su tratamiento tributario, cuyo análisis es el objetivo último del presente trabajo[9].

Como punto de partida, debe reseñarse que la ley incluye a las ECR en el ámbito de la denominada «inversión colectiva cerrada», cuyo artículo 2 define, en función de los sujetos que la realizan (ECR y Entidades de Inversión Colectiva) pero fundamentalmente por las políticas de desinversión de sus socios o partícipes, que ha de realizarse de forma simultánea para todos los inversores y en la que lo percibido por cada inversor o partícipe «lo sea en función de los derechos que correspondan a cada uno de ellos, de acuerdo con los términos establecidos en sus estatutos o reglamentos para cada clase de acciones o participaciones».

En este contexto marcado, se procede por la ley a definir las ECR, en sus aspectos generales, en su artículo 3 y con una remisión al artículo 9. Combinando ambos preceptos, podemos definirlas como «entidades de inversión colectiva de tipo cerrado que obtienen capital de una serie de inversores mediante una actividad comercial cuyo fin mercantil es generar ganancias o rendimientos para los inversores y cuyo objeto principal consiste en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas de naturaleza no inmobiliaria ni financiera que, en el momento de la toma de participación, no coticen en el primer mercado de bolsas de valores o en cualquier otro mercado regulado equivalente de la Unión Europea o del resto de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos», sin perjuicio de la existencia de otros objetos paralelos al mismo[10].

---

[9] Para un análisis más profundo de la normativa específica de estas entidades, pueden verse los trabajos de CANTA DÍAZ DE GUEREÑU, J.: «Ley 22/2014, más sombras que luces para el capital riesgo español», *La Ley Mercantil*, n.º 8/2014, pp. 4-7; FERNÁNDEZ ALÉN, J.: «La Ley 22/2014 de entidades de capital-riesgo, entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y sus sociedades gestoras», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, n.º 136/2014, pp. 345-353; GURREA GARCÍA, P. y DE LA MORENA MARINÉ, M.: «Nuevo régimen jurídico de las entidades de capital riesgo y la nueva figura de las entidades de inversión colectiva de tipo cerrado», *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, n.º 15/2014, pp. 5 y ss.; MADRID PARRA, A.: «El capital-riesgo y la catalogación de la inversión colectiva conforme a la Ley 22/2014», *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, n.º 15/2014, pp. 9 y ss.; y MARTÍNEZ CAÑELLAS, A.: «La nueva regulación de las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado», *Revista de Derecho de Sociedades*, n.º 44/2015, pp. 401-414.

[10] El artículo 9 de la Ley 22/2014 señala que, además de su objeto típico, las ECR «podrán extender su objeto principal a: a) La inversión en valores emitidos por empresas cuyo activo esté constituido en más de un 50 por ciento por inmuebles, siempre que al menos los inmuebles que representen el 85 por ciento del valor contable total de los inmuebles de la entidad participada estén afectos, ininterrumpidamente durante el tiempo de tenencia de los valores, al desarrollo de una actividad económica en los términos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; b) La toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras que coticen en el primer mercado de bolsas de valores o en cualquier otro mercado regulado equivalente de la Unión Europea o del resto de países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, siempre y cuando tales empresas sean excluidas de la cotización dentro de los doce meses siguientes a la toma de la participación; c) La inversión en otras ECR conforme a lo previsto en esta Ley».

ISBN: 978-84-7777-502-7

Dicho concepto, necesariamente amplio, permite incluir una muy diversa tipología de entidades, de modo que el propio artículo 3 de la Ley enumera hasta cuatro posibles tipos de entidades diferentes, distinguiendo, por una parte, las Entidades de Capital Riesgo, que a su vez pueden asumir la forma de Sociedades de Capital Riego (SCR) o Fondos de Capital Riesgo (FCR), y —por otra— las denominadas Entidades de Capital Riesgo PYME, que permiten también distinguir en ellas entre Sociedades y Fondos de Capital Riesgo PYME (SCR-PYME y FCR-PYME). Esta segunda clase de entidades se diferencia de las primeras básicamente por la existencia de un régimen de coeficientes mínimos, de limitaciones de inversión en su activo[11] y de una relación de asesoramiento con las entidades participadas. A estos cuatro tipos de entidades deben sumarse, como posibles formas jurídicas a tomar en consideración, los que derivan directamente de la normativa europea: Fondos de Capital-Riesgo Europeos (FCRE) y Fondos de Emprendimiento Social Europeos (FESE)[12].

Existen, sin embargo, diferencias importantes entre los diferentes tipos de entidades que alcanzan a elementos básicos de su propia actividad, comenzando por su propia naturaleza jurídica, pues mientras las SCR tienen naturaleza de sociedades anónimas, los FCR son entidades carentes de personalidad jurídica, como se señala expresamente en los artículos 26 y 30 de la Ley 22/2014.

Por otra parte, las SCR pueden ser gestionadas por una Sociedad Gestora de Entidades de Tipo Cerrado (SGEIC) o por una Sociedad Gestora de Instituciones de Inversión Colectiva (SGIIC), conforme dispone el artículo 29 de la Ley 22/2014, pero resulta posible la autogestión por la SCR de que se trate. Sin embargo, los FCR no pueden autogestionarse, «debiendo recaer tal actividad necesariamente en una SGEIC, o en una SGIIC», como dispone el artículo 35 de la misma Ley.

---

[11] De hecho, estas entidades sólo pueden invertir en empresas que cumplan una serie de requisitos: «(i) que, en el momento de la inversión, no estén admitidas a cotización en un mercado secundario regulado o sistema multilateral de negociación; (ii) que, en el momento de la inversión, tengan menos de 250 empleados; (iii) que, en el momento de la inversión, o bien su activo anual no supere los 43 millones de euros o bien su volumen de negocios anual no supere los 50 millones de euros; (iv) que no se trate de una institución de inversión colectiva; (v) que no se trate de empresas financieras o de naturaleza inmobiliaria; y (vi) que estén establecidas en los Estados miembros de la Unión Europea o en terceros países, siempre que dicho tercer país no figure en la lista de países y territorios no cooperantes establecida por el GAFI para el Blanqueo de Capitales y haya firmado con España un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria». ERLÁIZ, I. y FERNÁNDEZ-LOECHES, C.: «Principales novedades de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, respecto a las entidades de capital-riesgo, las denominadas «otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado» y sus sociedades gestoras», *Análisis Gómez Acebo & Pombo*, diciembre de 2014, p. 2.

[12] Estos Fondos de Emprendimiento Social Europeos deben vincularse a una inversión «ética» o «socialmente responsable», teniendo por lo tanto unos límites específicos en la selección de las estrategias inversoras, si bien sin renunciar lógicamente a los objetivos clásicos de protección del capital y obtención de beneficios. Sobre su regulación puede verse, además de las obras generales citadas, CÁMARA LARGO, A.O.: «Los reglamentos 345/2013 y 346/2013, sobre Fondos de Capital Riesgo Europeos y Fondos de Emprendimiento Social Europeos», *Actualidad Jurídica Uría-Menéndez*, n.º 35/2013, pp. 157-158.

De igual modo, también son diferentes las exigencias en cuanto al importe del capital social exigido a las SCR y el patrimonio exigido a los FCR. En efecto, el artículo 26.3 de la Ley dispone que «el capital social suscrito mínimo será de 1.200.000 euros (900.000 euros en el caso de las ECR-Pyme), debiéndose desembolsar en el momento de su constitución, al menos, el 50 por ciento y el resto, en una o varias veces, dentro del plazo de tres años desde la constitución de la sociedad», mientras que para los Fondos, el artículo 31, sin distinguir entre FCR y FCR-PYME, establece que «el patrimonio comprometido mínimo de los FCR, en el momento de su constitución, será de 1.650.000 euros». Así, pues, tanto el importe como la forma de desembolso difieren entre unas entidades y otras.

En todo caso, cualesquiera que sea su denominación y naturaleza, todas estas entidades deben, de cara a su válida constitución (artículo 8 de la Ley reguladora), remitir la información relativa a la propia entidad a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y obtener la inscripción preceptiva en el Registro específico que gestiona tal Comisión. Además, las SCR deben constituirse necesariamente mediante escritura pública e inscribirse en el Registro Mercantil (coherentemente con su naturaleza societaria), siendo estos requisitos potestativos, sin embargo, para los FCR.

Finalmente, y antes de entrar en el análisis central de este trabajo, debemos reseñar también la existencia de una diferencia en cuanto a los coeficientes de inversión obligatorios entre las ECR y las ECR-PYME. Ambos tipos de entidades deben mantener un mínimo de su activo computable destinado a inversiones propias de la actividad que desarrollan, pero mientras que para las ECR ese límite se fija en el 60% del activo, para las ECR-PYME se eleva al 75%, estableciéndose también en ambos casos una cierta diferenciación con relación a los objetos de inversión[13]. En ambos supuestos, el resto del activo podrá mantenerse en las inversiones previs-

[13] Así, con carácter general, dispone el artículo 13.3 de la Ley 22/2014 que las ECR «deberán mantener, como mínimo, el 60 por ciento de su activo computable» en acciones u otros valores o instrumentos financieros que puedan dar derecho a la suscripción o adquisición de acciones y participaciones en el capital de empresas que se encuentren dentro de su ámbito de actividad principal, préstamos participativos a empresas que se encuentren dentro de su ámbito de actividad principal (siempre que la rentabilidad esté completamente ligada a los beneficios o pérdidas de la empresa) o en otros préstamos participativos a empresas que se encuentren dentro de su ámbito de actividad principal pero que no vinculen la rentabilidad a los beneficios (en este caso limitada la inversión hasta el 30% del total del activo computable), y acciones o participaciones de ECR. Sin embargo, el artículo 21.2 de la misma norma establece un porcentaje diferente y un ámbito de inversiones también parcialmente diferentes para las ECR-PYME. Así, señala que «deberán mantener al menos el 75 por ciento de su activo computable […] en los siguientes instrumentos financieros que provean de financiación a las empresas que son objeto de su actividad», mencionando específicamente las acciones u otros valores o instrumentos financieros que puedan dar derecho a la suscripción o adquisición de aquéllas y participaciones en el capital, los préstamos participativos (sin establecer distinciones), los instrumentos financieros híbridos (siempre que su rentabilidad se ligue a los beneficios o pérdidas de la empresa y que la recuperación del principal en caso de concurso no esté plenamente asegurada), los instrumentos de deuda con o sin garantía de empresas en las que la ECR-Pyme ya tenga una participación a través de alguno de los instrumentos anteriores y, finalmente, las acciones o participaciones en otras ECR-Pyme.

ISBN: 978-84-7777-502-7

tas por los artículos 15 y 22 de la Ley 22/2014, según se trate de ECR[14] o de ECR-PYME[15].

## III. EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES DE CAPITAL-RIESGO

Una vez perfilado el ámbito de actuación y la tipología de las entidades que nos ocupan, debemos centrarnos en la fiscalidad de las mismas. Evidentemente, como en cualquier entidad asociativa o participativa, su régimen fiscal abarca multitud de tributos que inciden sobre su constitución, actividad, disolución, etc. y también sobre los propios partícipes o socios de las entidades. Esto supone, evidentemente, que tengan, en mayor o menor medida, incidencia en el objeto de nuestro análisis la imposición sobre la renta, tanto en IS como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) e incluso en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR); la imposición indirecta, específicamente por lo que hace al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al Impuesto sobre el Valor Añadido e incluso tributos locales como el Impuesto sobre Actividades Económicas. Ade-

[14] Artículo 15. Coeficiente de libre disposición: «El resto del activo no sujeto al coeficiente obligatorio de inversión determinado en el artículo 13 podrá mantenerse en:

a) Valores de renta fija negociados en mercados regulados o en mercados secundarios organizados.

b) Participaciones en el capital de empresas que no se encuentren dentro del ámbito de actividad principal de conformidad con el artículo 9, incluidas participaciones en instituciones de inversión colectiva y ECR que no cumplan lo dispuesto en el artículo 14 y en EICC.

c) Efectivo. En aquellos casos en los que estatutaria o reglamentariamente se prevean reembolsos periódicos, formará parte del coeficiente de liquidez, junto con los demás activos especialmente líquidos que determine el Ministro de Economía y Competitividad, o, con su delegación expresa, la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

d) Préstamos participativos.

e) Financiación de cualquier tipo a empresas participadas que formen parte de su objeto social principal tal y como se define en el artículo 9.1.

f) En el caso de SCR autogestionadas, hasta el 20 por ciento de su capital social, en elementos de inmovilizado necesarios para el desarrollo de su actividad».

[15] Artículo 22. Coeficiente de libre disposición de las ECR-Pyme: «El resto del activo no sujeto al coeficiente obligatorio de inversión determinado en el artículo anterior podrá mantenerse en:

a) Valores de renta fija negociados en mercados regulados o en mercados secundarios organizados.

b) Participaciones en el capital de empresas distintas de las que son objeto de su actividad según el artículo 21.3, incluidas participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva, en ECR que no sean ECR-Pyme y en EICC.

c) Efectivo. En aquellos casos en los que estatutaria o reglamentariamente se prevean reembolsos periódicos formará parte del coeficiente de liquidez, junto con los demás activos especialmente líquidos que precise el Ministro de Economía y Competitividad, o, con su delegación expresa, la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

d) Financiación de cualquier tipo a empresas que formen parte de su objeto social principal tal y como se define en el artículo 9.

e) En el caso de SCR-Pyme autogestionada, hasta el 20 por ciento de su capital social, en elementos de inmovilizado necesarios para el desarrollo de su actividad».

más, todo ello puede analizarse tanto en la perspectiva de la normativa foral como de la común, tal y como reseñamos ya al inicio del trabajo.

No obstante, donde realmente existe un régimen fiscal propio que justifica un análisis separado y específico es en el ámbito del IS. Por ello, nos enfrentaremos en primer lugar a la regulación propia de este impuesto y posteriormente nos referiremos a algunas cuestiones que pueden ser de interés desde el punto de vista de los restantes tributos.

## A. En el Impuesto sobre Sociedades

En la normativa del IS, las ECR tienen un régimen especial que se centra básicamente en la exoneración de la tributación de los dividendos y plusvalías derivadas de su participación en entidades. Lógicamente, para poder disfrutar del régimen fiscal especial ha de mantenerse la condición de ECR conforme a la normativa reguladora de este tipo de entidades, de modo que la pérdida de aquella condición acarreará de modo inmediato la pérdida de los beneficios fiscales asociados[16].

Por otra parte, el régimen especial debe compatibilizarse, en su caso, con la exoneración del gravamen derivada de los mecanismos específicos previstos para la eliminación de la doble imposición económica contemplados con carácter general en la normativa del impuesto.

El régimen especial aplicable a las ECR aparece recogido tanto en la normativa estatal (artículo 50 LIS) como en la foral (artículo 77 de las normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades en los Territorios Históricos del País Vasco y artículo 110 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades de la Comunidad Foral de Navarra)[17].

En lo esencial coinciden la regulación foral y la común, si bien la reciente reforma de esta última ha venido a marcar algunas diferencias con la normativa foral que iremos desgranando en los apartados sucesivos[18], en los que analizaremos algunos aspectos generales relativos a la sujeción al impuesto, el régimen especial configurado por las normas reseñadas y, finalmente, algunas cuestiones conexas con el mismo.

### 1. Cuestiones generales

En todo caso, el punto de partida se sitúa en la sujeción al IS de estas entidades. Así, las SCR evidentemente, en cuanto son personas jurídicas, están sometidas al impuesto, mientras que los FCR se ven recogidos de modo expreso en la enumeración

---

[16] *Cfr.* RUANO, A.: «El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)», *Quincena Fiscal*, n.º 12/2004 (BIB2004\768).

[17] Así, en Vizcaya, la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en Álava, la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en Guipúzcoa, la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, en la Comunidad Foral de Navarra, se trata de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

[18] Según C. SANTAEUFEMIA RODRÍGUEZ, «las novedades introducidas afectan a la aplicación de la exención» para evitar la doble imposición. *Cfr.* SANTAEUFEMIA RODRÍGUEZ, C.: «La reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la Ley 27/2014», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11/2014 (BIB 2015\47).

ISBN: 978-84-7777-502-7

de los sujetos pasivos carentes de personalidad jurídica que realiza la normativa del impuesto[19]. Esta sujeción al impuesto implica que, en todo lo no contemplado por el régimen especial al que nos referiremos posteriormente, resulta aplicable la normativa general del impuesto, estando estos entes sometidos al tipo de gravamen correspondiente al régimen general, al no existir un tipo específico para los mismos[20].

Una de las primeras cuestiones de carácter general para determinar la sujeción al impuesto es la fijación de su residencia, en la medida en que lógicamente será el elemento determinante de la sujeción a un poder tributario u otro. En este sentido, son aplicables los criterios generales de determinación de la sujeción al tributo contenidos en el artículo 8 LIS y que determinan su residencia fiscal en España (constitución conforme a la normativa española, domicilio social en España o sede de dirección efectiva en territorio español). Simplemente cabe matizar que tales requisitos han de predicarse de la ECR de que se trate, con independencia de la posible residencia de la sociedad gestora de la misma. En este sentido, la DGT señala expresamente que «puesto que no son entidades constituidas conforme a las leyes españolas ni tienen su domicilio social en territorio español, las instituciones de inversión colectiva extranjeras, que sean gestionadas por sociedades gestoras residentes en España, no reúnen los requisitos establecidos en el artículo 8.1, letras a) y b), de la LIS. En cuanto al requisito de la letra c) del mismo artículo, es preciso destacar que las instituciones de inversión colectiva que tienen profesionalizada su gestión a través de una sociedad gestora, se dedican con carácter general a la mera tenencia de las aportaciones de sus partícipes. Por tanto, puesto que la actividad desarrollada por las instituciones de inversión colectiva mencionadas (mera tenencia de las aportaciones de los partícipes) es distinta a la actividad desarrollada por sus sociedades gestoras, el hecho de que estas últimas sean residentes fiscales en España no implica que las instituciones de inversión colectivas extranjeras tengan su sede de dirección efectiva en territorio español»[21].

Consideramos que este mismo criterio ha de servir, una vez determinada la residencia, para confirmar o descartar en su caso la sujeción al tributo foral o al común. Esto es, debe atenderse al domicilio social o sede de dirección efectiva de la ECR de que se trate y no al de la sociedad gestora correspondiente.

---

[19] El artículo 7.1.e) LIS incluye expresamente a «los fondos de capital-riesgo, y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado regulados en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva». En sentido similar, si bien citando la normativa reguladora anterior, el artículo 11 de las tres normas forales vascas y el artículo 11.1.b).b') de la Ley Foral navarra. Tal situación aparece también expresamente contemplada por la Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 26 de mayo de 2015 (V1612-15).

[20] *Cfr.* RUANO, A.: «El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)», *op. cit.* Asimismo, GALAPERO FLORES, R.: «Fiscalidad de las sociedades y fondos de capital riesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades de I+D+i», *Quincena Fiscal*, n.º 20/2009 (BIB 2009\1772).

[21] Resolución DGT en respuesta a Consulta Vinculante de 19 de junio de 2015 (V1949-15).

También debe considerarse que, en tanto sujetos pasivos del IS a los que se aplica el régimen general en cuanto no sea aplicable el régimen específico, deben determinar su base imponible partiendo del resultado contable, sobre el que se realizarán los ajustes pertinentes[22]. Sin embargo, las propias especialidades de las ECR han implicado la necesidad de una cierta excepcionalidad en su normativa contable, que debía tener en cuenta básicamente que su esencia consiste en la toma de participación en otras entidades (activos financieros) y la necesidad de contabilizar adecuadamente tales participaciones así como su patrimonio y la determinación de su valor liquidativo. Todo ello se ha plasmado a través de la Circular 11/2008, de 30 de diciembre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores[23] y que se erige en instrumento esencial a la hora de determinar el resultado contable de estas entidades.

### 2. El régimen especial

En todo caso, el aspecto central en la tributación en el IS de las ECR viene constituido por el régimen especial previsto para las mismas. Dicho régimen contempla esencialmente un beneficio fiscal en la tributación de los dividendos y plusvalías obtenidas por estas entidades y por sus socios, de modo que se produce una exoneración prácticamente plena de las rentas derivadas del ejercicio de las funciones propias de estas entidades[24].

#### a) *Plusvalías*

Comenzando por las disposiciones aplicables a la propia entidad, debemos partir de la consideración como sujetos pasivos del IS y, por lo tanto, de la posibilidad de aplicación de la exención para evitar la doble imposición económica contemplada para dividendos y plusvalías en la normativa del régimen general del impuesto[25]. Por ello, el régimen específico de las ECR ha de definirse en función de esta norma. Con carácter aproximativo podríamos decir que el régimen especial lo que viene es a complementar o concretar un beneficio fiscal en aquellos casos en los que la renta obtenida por la entidad de capital riesgo no podría disfrutar de la exención para corregir la doble im-

---

[22] *Cfr*. artículo 10.3 LIS, artículo 15.3 de las Normas Forales de los Territorios Históricos reguladoras del IS y artículo 13.3 de la Ley Foral del IS de Navarra.

[23] Reformada con efectos de 18 de noviembre de 2015 por la Circular 4/2015, de 28 de octubre, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifican la Circular 7/2008, de 26 de noviembre, sobre normas contables, cuentas anuales y estados de información reservada de las Empresas de Servicios de Inversión, Sociedades Gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva y Sociedades Gestoras de Entidades de Capital-Riesgo, y la Circular 11/2008, de 30 de diciembre, sobre normas contables, cuentas anuales y estados de información reservada de las Entidades de Capital-Riesgo (BOE de 17 de noviembre de 2015).

[24] En todo caso, «es en el tratamiento de las plusvalías donde reside el corazón del régimen fiscal especial». RUANO, A.: «El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)», *op. cit*.

[25] *Cfr*. artículo 21 LIS, artículo 34 de las Normas Forales del IS de los Territorios Históricos y artículo 59 de la Ley Foral del IS de Navarra. Sobre la nueva regulación contenida en la ley estatal puede verse, CUESTA CABOT, G.: «El nuevo sistema de la corrección de la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, n.º 13/2015 (BIB 2015\2485).

ISBN: 978-84-7777-502-7

posición y, en principio, vinculado exclusivamente a las inversiones que constituyen el ejercicio propio de la función de la entidad[26].

En este punto existen diferencias en el tratamiento que otorgan la normativa foral y la estatal, si bien desde el punto de vista cuantitativo son relativamente poco importantes. Así, mientras que la normativa foral dispone que las ECR «podrán aplicar el régimen establecido en el apartado 1 del artículo 34 de esta Norma Foral a las rentas que obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de las empresas […] en que participen, cualquiera que sea el porcentaje de participación o la antigüedad de la misma, siempre que no hayan pasado quince años desde la adquisición de la participación», la norma estatal dispone que «estarán exentas en el 99 por ciento de las rentas positivas que obtengan en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de las entidades de capital-riesgo […] en relación con aquellas rentas que no cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, siempre que la transmisión se produzca a partir del inicio del segundo año de tenencia computado desde el momento de adquisición o de la exclusión de cotización y hasta el decimoquinto, inclusive».

Por lo tanto, las ECR sujetas a la norma foral tendrán derecho a la exención plena de las plusvalías derivadas de la transmisión de sus participaciones con independencia de que se cumplan o no los requisitos de participación y de la antigüedad de la misma. Por el contrario, en el caso de entidades sometidas al impuesto estatal habrá que distinguir dos escenarios posibles: si la entidad cumple los requisitos establecidos por el artículo 21 LIS (participación mínima y haber soportado un impuesto análogo en el caso de entidades no residentes), se aplicará la exención plena contemplada en el artículo 21.3 para las plusvalías, sin que para la exclusión contemplada en la norma (art 21.5 LIS) de las participaciones en entidades patrimoniales se compute el importe de los fondos integrados en el coeficiente obligatorio[27]. En caso de no cumplirse estos requisitos, la entidad tendrá derecho a una exención semi-plena del 99%, pero limitada temporalmente a las transmisiones producidas entre el segundo y el decimoquinto año desde la adquisición de las mismas[28].

---

[26] Con relación a la determinación del importe de la plusvalía, coincidimos con R. GALAPERO FLORES en que dado que la ley del impuesto «no especifica norma alguna de valoración […] deben calcularse sobre la base de la contabilidad». GALAPERO FLORES, R.: «Fiscalidad de las sociedades y fondos de capital riesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades de I+D+i», *op. cit.*

[27] *Cfr.* Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 26 de mayo de 2015 (V1612-15). Expresamente indica la DGT que, «teniendo en cuenta que los valores que forman parte del activo de los fondos de capital-riesgo se posean mayoritariamente con el objeto de cumplir con la obligación del coeficiente obligatorio de inversión, dichos valores no se computarán a los efectos de lo dispuesto en el artículo 5.2 […], puesto que dichos valores se poseerían para dar cumplimiento a una obligación legal».

[28] Tanto la normativa estatal como las forales prevén la posible ampliación del beneficio fiscal más allá del decimoquinto año y hasta el vigésimo.

Así, pues, vemos que la normativa foral vasca opta por la exención plena en todo caso, mientras que la normativa común distingue dos niveles de exención. Por otra parte, hay una diferencia también fundamental en cuanto a las plusvalías obtenidas durante el primer año de participación, puesto que desde el ejercicio 2014 los tributos forales han establecido la exención para ese primer año mientras que la normativa común mantiene sometidas a tributo las plusvalías devengadas en el primer año de titularidad, gozando sólo de la exención a partir del segundo. Por su parte, la normativa foral de Navarra adopta una posición intermedia, pues, si bien consagra la exención total, coincide con la ley estatal en la aplicación a partir exclusivamente del segundo año.

En todo caso, la entidad que pretende aplicar los beneficios ha de tener la condición de ECR en el ejercicio que se trate, de modo que si dejase de tener dicha consideración, causando baja en el registro pertinente de la CNMV, «las plusvalías generadas en el […] ejercicio en que la entidad […] se dará de baja como sociedad de capital riesgo […], en la medida en que a la entidad no le será ya de aplicación el régimen establecido […], la totalidad de la renta obtenida en esas transmisiones se integrará en la base imponible de la entidad […] y tributará conforme a la normativa general del Impuesto sobre Sociedades»[29].

Con relación al cómputo del plazo de tenencia, la DGT ha señalado que «una interpretación integradora de la norma exige que el cómputo de los plazos […] tenga sentido durante el período de tiempo en el cual la entidad poseedora de los títulos haya estado sometida al régimen fiscal de las sociedades de capital riesgo, cumpliendo todos los requisitos para ello. No debe computarse, por tanto, a estos efectos, el período de tenencia de los títulos mientras la entidad no ha tenido la condición de capital riesgo»[30].

Conviene tener presente que en virtud de las especialidades de las ECR debe reinterpretarse el concepto de transmisión de las participaciones, puesto que, como ha señalado la DGT, «a efectos de la aplicación de dicho régimen, el concepto de transmisión debe interpretarse de acuerdo con la operativa propia de estas entidades, como es el caso del reembolso total o parcial de las participaciones a través del cual el fondo devuelve total o parcialmente la inversión realizada por el partícipe, de manera que el fondo restituye todo o parte de la aportación junto con el rendimiento generado por dicha aportación, de forma equivalente a un supuesto de amortización de participaciones propias»[31].

---

[29] Resolución DGT en respuesta a Consulta Vinculante de 27 de julio de 2010 (V1728-10).

[30] Resolución DGT en respuesta a Consulta Vinculante de 16 de abril de 2009 (V0797-09). En el caso concreto, se negó la inclusión en el cómputo del plazo durante el cual la entidad poseedora era una sociedad de régimen general, computándose únicamente el plazo de posesión de los valores «bien desde el momento en que se adquieren los títulos una vez que la sociedad tiene la condición de capital riesgo, bien desde el momento en que la sociedad adquiere tal condición si los títulos hubieran sido poseídos con anterioridad a ese momento».

[31] Resolución DGT en respuesta a Consulta Vinculante de 9 de julio de 2009 (V1645-09). En sentido similar, en la Resolución de 24 de marzo de 2015 (V0907-15).

ISBN: 978-84-7777-502-7

También debe ampliarse el concepto de transmisión desde una perspectiva subjetiva, ya que lo determinante de la aplicación de la exención será la efectiva transmisión de las participaciones (la desinversión) realizada por la ECR. De este modo, si en dicha enajenación la ECR percibiese rentas procedentes de dos o más sujetos diferentes a cambio de unas mismas participaciones, tendría derecho a la exoneración de todas las rentas, si se cumplen los restantes requisitos, como ha señalado en alguna ocasión la DGT[32].

Este régimen aplicable a las plusvalías derivadas de ECR debe completarse atendiendo a la existencia de algunas especialidades y supuestos de inaplicación.

Una de las especialidades viene dada por la posibilidad de aplicar el régimen de exoneración de tributación a las ECR que, en virtud de la habilitación que realiza el artículo 9.2 de la Ley 22/2014, adquieran valores emitidos por empresas cuyo activo esté constituido en más de un 50 por ciento por inmuebles[33]. En este caso, en coherencia con el requisito exigido por la ley sustantiva que autoriza dicha participación, el beneficio fiscal está vinculado a «que al menos los inmuebles que representen el 85 por ciento del valor contable total de los inmuebles de la entidad participada estén afectos, ininterrumpidamente durante el tiempo de tenencia de los valores, al desarrollo de una actividad económica […] distinta de la financiera». En definitiva, se trata de una especificación lógica que vincula el beneficio fiscal no sólo al cumplimiento del requisito de afectación que exige la ley sustantiva sino que va un paso más allá y excluye del beneficio a las entidades que, cumpliendo el requisito de afectación de los inmuebles a una actividad económica, los tengan afectos al desarrollo de una actividad financiera.

La segunda de las especialidades viene constituida por la exigencia de que en los casos en que la entidad participada acceda a cotización en un mercado regulado se produzca la desinversión que da lugar a la plusvalía en el plazo de tres años desde la admisión a cotización[34]. Dicha norma resulta coherente con el régimen sustantivo de estas entidades, pues el artículo 13.5 de la Ley 22/2014 permite que, en los supuestos en que una entidad participada comience a cotizar, «dicha participación podrá computarse dentro del coeficiente obligatorio de inversión durante un plazo máximo de

---

[32] Resolución DGT en respuesta a Consulta Vinculante de 17 de octubre de 2012 (V1986-12). En el supuesto concreto se trata de una ECR que transmite a un nuevo inversor sus participaciones, pero que en virtud de los pactos realizados para la transmisión y la garantía de una posición mayoritaria implicaron la exigencia de un precio mínimo que el inversor no llegó a ofertar. Como compensación, el anterior socio mayoritario complementó el importe recibido por la ECR hasta el importe solicitado. Ante tal situación la DGT considera que «tanto la parte obtenida del nuevo inversor como la obtenida del socio mayoritario de la sociedad A constituyen la contraprestación por las participaciones de la sociedad A que el fondo de capital-riesgo transmite al nuevo inversor, por lo que ambas pueden considerarse rentas obtenidas en la transmisión de dichos valores» a efectos de la aplicación del régimen especial.

[33] Artículo 50.1 (apartado cuarto) de la LIS, artículo 77.1 (apartado 4) de las Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco y artículo 110.1 (apartado cuarto) de la Ley Foral del IS de Navarra.

[34] Artículo 50.1 (apartado quinto) de la LIS, artículo 77.10 de las Normas Forales de los Territorios Históricos del País Vasco y artículo 110.1 (apartado quinto) de la Ley Foral del IS de Navarra.

tres años, contados desde la fecha en que se hubiera producido la admisión a cotización de esta última. Transcurrido el plazo señalado, dicha participación deberá computarse dentro del coeficiente de libre disposición». Por lo tanto, dada la lógica de vincular los beneficios fiscales a las inversiones obligatorias, resulta coherente la previsión normativa.

Finalmente nos resta por referirnos a los supuestos de exclusión de aplicación del régimen especial de las plusvalías. Al respecto, debemos diferenciar el tratamiento establecido en la normativa común del fijado por las normas forales.

En la LIS estatal se dispone (artículo 50.6) que no será aplicable esta exención de las plusvalías en caso de no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 21 de la ley cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal o cuando existan supuestos de vinculación.

Con relación al primer supuesto, el de la obtención de la renta o la residencia en un paraíso fiscal, ha de interpretarse, conforme a la DGT, atendiendo al momento de percepción de la renta, siendo indiferente en este punto cuál fue la situación en el momento de realizar la inversión[35].

Por otra parte, como decíamos, no se aplicará el régimen cuando la persona o entidad adquirente esté vinculada con la ECR, salvo que se trate de otra ECR, en cuyo caso esta última se subrogará en el valor y la fecha de adquisición de la entidad transmitente. Asimismo, tampoco será aplicable en aquellos casos en que los valores transmitidos hubiesen sido adquiridos a una persona o entidad vinculada con la ECR. Debe tenerse en cuenta que, aunque de la redacción del régimen especial ha desaparecido la referencia a que a los efectos de considerar la vinculación se exigirá una participación igual o superior al 25% del capital o de los fondos propios, dicha regla sigue siendo plenamente aplicable en virtud del artículo 18.2 LIS, que establece con carácter general que «en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento».

A efectos de la determinación de la vinculación debe tenerse presente que en determinados casos la vinculación surge posteriormente en el marco del propio ejercicio de la actividad de la ECR, como podrían ser aquellos casos de adquisición de nuevas participaciones de una entidad ya participada en el marco de un proceso de ampliación de capital. De hecho, la normativa anterior excluía de modo directo la consecuencia de la vinculación en los casos en que las adquisiciones las realizaba la propia entidad participada o alguno de los socios o administradores de la misma que no estuviese o hubiese estado vinculado con la ECR por causa distinta de su propia vinculación con la entidad participada. En estos supuestos, la DGT ha venido entendiendo que no sería aplicable la restricción de la que estamos hablando[36].

---

[35] Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 26 de mayo de 2015 (V1612-15).

[36] *Cfr.* Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 5 de enero de 2009 (V0002-09). En un sentido similar se pronuncia la Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 11 de octubre de 2012 (V1958-12).

ISBN: 978-84-7777-502-7

Por su parte, en el ámbito de las normas forales[37] se dispone la inaplicación cuando el adquirente de los valores esté vinculado con la ECR o con sus socios o partícipes, o cuando se trate de un residente en un paraíso fiscal, salvo que el adquirente sea la propia entidad participada, alguno de los socios o administradores de la entidad participada, y no esté, o haya estado, vinculado con la ECR por causa distinta de la que deriva de su propia vinculación con la entidad participada, o bien otra ECR (en cuyo caso ésta se subrogará en el valor y en la fecha de adquisición de la transmitente a efectos del cómputo de los plazos). Asimismo, también se declara que no resulta aplicable el régimen especial a la renta generada por la transmisión de los valores que hubieran sido adquiridos, directa o indirectamente, por la ECR a una persona o entidad vinculada con la misma o con sus socios o partícipes siempre que con anterioridad a la referida adquisición exista vinculación entre los socios o partícipes de la entidad y la empresa participada. Las normas forales (párrafo 9 de todas ellas) mantienen la previsión, como hemos dicho, ya suprimida pero igualmente vigente en la normativa estatal, de un grado de participación igual o superior al 25% en el capital o los fondos propios para entender existente vinculación en el supuesto que nos ocupa.

b) *Dividendos*

Con relación a los dividendos resulta mucho más sencillo el régimen especial, pues se determina la plena exención de los mismos en todo caso, por remisión a las normas generales de corrección de la doble imposición económica. Así, se determina la aplicación del artículo 21.1 LIS o sus concordantes en las normas forales[38] a los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de las sociedades o entidades que promuevan o fomenten, cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones. Así, pues, no existen límites de ningún tipo en la exoneración de los dividendos obtenidos por las ECR, siempre que sean obtenidos de entidades «que promuevan o fomenten», esto es, que formen parte de su propia actividad y, por lo tanto, incluidas en el coeficiente obligatorio de inversión.

c) *Tributación de los socios*

El tercer elemento del régimen especial de las ECR es el referido a los socios y a la tributación de los dividendos y plusvalías obtenidos por estos. En principio, la normativa que venimos analizando sólo toma en consideración los supuestos en los que la renta obtenida por el socio se somete al propio IS, de modo que establece, con carácter general, que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos por los socios de las ECR, si son contribuyentes del IS o bien del IRNR con Establecimiento Permanente en territorio español, darán derecho a la exención[39] cualquiera que sea el

[37] Apartados 6, 7 y 8 de los preceptos reguladores del régimen especial.

[38] Artículo 33 en las normas de los Territorios Históricos del País Vasco y artículo 59.2 de la Ley Foral Navarra.

[39] *Ex* artículo 21.1 LIS, 33 de las normas de los Territorios Históricos del País Vasco y artículo 59.2 de la Ley Foral Navarra.

porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones; mientras que si el perceptor es persona física o entidad contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente en territorio español, no se entenderán obtenidos en territorio español[40].

Una solución semejante se establece para las plusvalías, entendidas como rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o los fondos propios de las ECR. Así, cualquiera que sea el porcentaje de participación y el tiempo de tenencia de las acciones o participaciones, estas rentas darán derecho a la exención[41] cuando su perceptor sea contribuyente del IS o bien del IRNR con Establecimiento Permanente en territorio español. Por su parte, si el perceptor es persona física o entidad contribuyente por el IRNR sin Establecimiento Permanente, las rentas no se entienden obtenidas en territorio español[42].

Sin embargo, cuando las rentas se obtienen a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal, la norma establece una excepción cuyo alcance delimitan perfectamente las normas forales, que dejan claro que «lo dispuesto en la letra b) de los apartados 3 y 4 anteriores no será de aplicación cuando la renta se obtenga a través de un país o territorio considerado como paraíso fiscal»[43]. Dado que esas letras b) se refieren a los casos de rentas obtenidas por No Residentes sin Establecimiento Permanente, en los que se determina que no se consideran obtenidas en territorio español, parece, pues, claro que la excepción es sencilla: si la renta se obtiene a través de un paraíso fiscal, no se considera aplicable la letra b) y, por lo tanto, se entienden obtenidas en territorio español tales rentas y, en dicha medida, sujetas como rendimientos (dividendos o plusvalías) al IRNR.

Por el contrario, el tenor de la LIS es mucho menos claro en un principio, pues el apartado 5 del artículo 50 establece tajantemente que «lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en relación con aquella renta que se obtenga a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal o cuando el adquirente resida en dicho país o territorio». Así pues, parece claro que hay dos diferencias importantes entre la normativa común y la foral: en primer lugar, el alcance de la excepción, puesto que mientras en las normas forales se habla simplemente de obtención a través de un paraíso fiscal, la norma estatal habla de ese supuesto junto al de la obtención por un residente en dichos territorios. Por otra parte, la consecuencia de la norma, puesto que mientras que en el caso de las normas forales es clara y concreta —la renta se entiende obte-

---

[40] *Cfr.* artículo 50.3 LIS, artículo 77.3 de las normas de los Territorios Históricos del País Vasco y artículo 110.3 de la Ley Foral Navarra.

[41] *Ex* artículo 21.3 LIS, 34 de las normas de los Territorios Históricos del País Vasco y artículo 59.5 de la Ley Foral Navarra.

[42] *Cfr.* artículo 50.4 LIS, artículo 77.4 de las normas de los Territorios Históricos del País Vasco y artículo 110.4 de la Ley Foral Navarra.

[43] Artículo 77.5 de las normas de los Territorios Históricos del País Vasco y artículo 110.5 de la Ley Foral Navarra.

ISBN: 978-84-7777-502-7

nida en territorio español—, en el caso de la norma estatal se anuncia la inaplicabilidad de «lo dispuesto en este artículo», lo cual parecería incluir no sólo el supuesto al que nos referimos sino toda la aplicación misma del régimen fiscal especial.

Sin embargo, la DGT ha interpretado dicha disposición en dos Resoluciones dictadas en 2015 y en las que parece apuntar por una exégesis lógica y coherente de la norma de la LIS estatal, asimilando las consecuencias a las previstas en la normativa foral. De hecho, en la primera de ellas afirma expresamente que «de acuerdo con el artículo 50 de la LIS, los dividendos o participaciones en beneficios y las rentas positivas puestas de manifiesto en la transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o los fondos propios de las entidades de capital riesgo, no se entenderán obtenidos en territorio español cuando su perceptor sea una persona física o entidad, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente en España», añadiendo a continuación que «no obstante, el apartado 5 del artículo 50 de la LIS determina que lo indicado no será de aplicación cuando la renta se obtenga a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal o cuando el adquirente resida en dicho país o territorio»[44].

Por su parte, a efectos de determinación del cumplimiento del requisito, señala en la segunda de dichas resoluciones que «para determinar si procede la exclusión contenida en el artículo 50.5 de la LIS habrá que atender al momento de obtención de la renta, y si la misma no tiene lugar a través de un paraíso fiscal, los inversores no residentes podrán aplicar lo dispuesto en la letra b) del artículo 50.4 de la LIS»[45].

Finalmente, como puede verse, en toda la regulación realizada por la LIS queda al margen un supuesto de socios o partícipes, que sería el supuesto de personas físicas residentes en territorio español. Ante la ausencia de norma específica, habrá que entender que los dividendos y las ganancias derivadas de las transmisiones de sus participaciones en ECR se encontrarán sometidos a su IRPF, quedando ambas plenamente sujetas al no existir ya en dicho tributo la deducción para corregir la doble imposición económica de los dividendos e integrándose entre las rentas del ahorro, con sus peculiaridades en cuanto a la compensación de las mismas y tributando a los tipos específicos contemplados para tales rentas.

### 3. Compatibilidad con otros regímenes del IS

Una de las cuestiones que la regulación del IS deja abierta es la posible compatibilidad de la aplicación, junto al régimen especial que acabamos de analizar, de alguno de los regímenes especiales contemplados en la normativa del Impuesto. Al respecto, coincidimos con A. RUANO cuando afirma que «el régimen especial de las ECRs no puede ni debe impedir la aplicación a las mismas de los restantes regímenes especiales […] siempre y cuando, lógicamente, resulten compatibles desde un

[44] Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 23 de marzo de 2015 (V0886-15).
[45] Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 26 de mayo de 2015 (V1612-15).

punto de vista jurídico»[46]. Esta exigencia de compatibilidad jurídica implica la exclusión absoluta de algunos de los regímenes especiales, en la medida en que se refieren a actividades no empresariales (transparencia fiscal internacional), actividades específicas (agrupaciones de interés económico, entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, minería, hidrocarburos o arrendamiento financiero, por ejemplo).

Desde este planteamiento, pues, cabría preguntarse básicamente por la aplicación a las ECR de tres de los regímenes especiales contemplados en la normativa del tributo: el de consolidación fiscal, el de tenencia de valores extranjeros y el de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

Al respecto no hay una posición declarada de la administración salvo en el supuesto del régimen de consolidación. En relación con este, la normativa excluye[47] de la posibilidad de incluir en un grupo de consolidación a las entidades exentas en el impuesto. Sin embargo, la DGT ha venido a considerar que tal exclusión parece referida sólo a las entidades totalmente exentas desde una perspectiva subjetiva por las normas del IS y no a aquellas que tienen un régimen de exención de algunas de sus rentas, entre las que estarían las ECR, que conforme al criterio de dicho centro directivo sí podrían formar parte de un grupo a efectos del régimen especial de consolidación[48], criterio que entendemos también aplicable en el supuesto de la normativa foral.

En segundo lugar, con relación al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, si bien no existe un pronunciamiento claro al respecto, existe alguna doctrina administrativa que parece favorable a admitir la compatibilidad de ambos regímenes, aunque siempre condicionada al cumplimiento del requisito de la existencia de motivo económico válido (artículo 89.2 LIS). En este sentido, la DGT ha explicitado que la especialidad de gestión que puede suponer la forma específica de las ECR podría ser justificación suficiente para entender que existe una motivación válida distinta del simple beneficio fiscal[49].

Por último, el tercer régimen especial en el que por la propia función de las ECR podría existir coexistencia de requisitos es el de Entidades de Tenencia de Valores Ex-

---

[46] RUANO, A.: «El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)», *op. cit.*

[47] Artículo 58.4.b) LIS, artículo 85.4.a) de las Normas Forales de Álava y Guipúzcoa y 85.4.b) de la Norma Foral de Vizcaya y 117.4.b) de la Ley Foral del IS de Navarra.

[48] Véase, al respecto, la Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta de 4 de octubre de 2002 (1489-02).

[49] *Cfr.* Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 29 de enero de 2003 (V0015-03), que afirma expresamente que «los propósitos aducidos para llevar a cabo la operación pueden reputarse como un motivo económico válido, que llevan a presumir que dicha operación no se realiza con un propósito meramente fiscal, ya que se buscan las ventajas de la gestión especializada de un tipo de inversión diferente, la realizada de forma temporal en sociedades en cuya gestión se interviene, y para ello se aportan las participaciones sociales afectas a esta actividad a una sociedad de capital-riesgo, variedad societaria creada por la norma mercantil precisamente en atención a su dedicación a dicha tarea». Destacan también este importante matiz RUANO, A.: «El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)», *op. cit.*, y GALAPERO FLORES, R.: «Fiscalidad de las sociedades y fondos de capital riesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades de I+D+i», *op. cit.*

ISBN: 978-84-7777-502-7

tranjeros, subsistente en la normativa estatal y en la navarra, y sustituido en el territorio de Euskadi por un régimen parcialmente distinto: el de «Entidades de Tenencia de Determinados Valores».

Comenzando por este último supuesto, no cabe plantearse la eventual compatibilidad, pues las normas que regulan el régimen de Entidades de Tenencia de Determinados Valores en los Territorios Históricos del País Vasco[50] son claras en la exclusión del mismo de las entidades sometidas a alguno de los regímenes especiales contemplados en las mismas normas. Así, pues, una ECR, en tanto tiene un régimen especial específico, no podrá aplicar el de tenencia de valores.

Con relación a las normas estatal y navarra no está expresamente excluida la aplicación del régimen, ya que sólo aparece vetado de modo expreso a las entidades sometidas a los regímenes especiales de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas y a las entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial[51]. A la vista de tal solución legal, algún autor ha venido a afirmar la compatibilidad entre ambos regímenes[52], si bien en nuestra opinión probablemente no existan grandes diferencias prácticas al tratarse en ambos supuestos de regímenes de exención.

Finalmente, debemos hacer referencia a que la derogación del régimen especial de Sociedades de Promoción de Empresas tanto por los Territorios Históricos del País Vasco como, más recientemente, por la Comunidad Foral de Navarra, nos exonera de plantearnos las eventuales compatibilidades entre dichos regímenes.

### B. En otros tributos

Una vez analizado el régimen especial de las ECR en el IS y las cuestiones conexas con el mismo, consideramos que debe realizarse una aproximación a la incidencia que otros tributos puedan tener sobre estas entidades o sus partícipes. A tal fin nos referiremos básicamente a los impuestos sobre el Patrimonio, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre el Valor Añadido y sobre Actividades Económicas.

Comenzando por el Impuesto sobre el Patrimonio —y, por conexión con éste, el de Sucesiones y Donaciones—, y dada la no sujeción al mismo de las sociedades y entidades, sólo tiene trascendencia en el ámbito que nos ocupa la posible aplicación a los titulares de participaciones de ECR de los beneficios fiscales contemplados en la normativa de este impuesto para la «plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados» que cumplan ciertos requisitos. Estas participaciones gozan de exención en el impuesto estatal y en el de los Territorios Históricos de Álava y Vizcaya, mientras que otorgan derecho a una deducción en cuota del 75% en el Im-

[50] Disposición Adicional Decimocuarta en las tres normas forales de los Territorios Históricos.
[51] Artículo 107 LIS y 147 de la Ley Foral del IS navarro.
[52] RUANO, A.: «El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)», *op. cit.*

puesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas del Territorio Histórico de Guipúzcoa y a una deducción en cuota de entre el 80 y el 100% en el caso de la Comunidad Foral de Navarra[53].

Con relación a este tema se pronunció de modo expreso la DGT, considerando aplicable el régimen de la exención: «las participaciones en la Sociedad de Capital-Riesgo podrán generar derecho a la exención en el impuesto patrimonial siempre que, con independencia de las posibilidades de inversión que establece su normativa propia, cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos […] a la fecha de devengo del impuesto»[54].

En este sentido, como señala R. GALAPERO FLORES, «la resolución de esta Consulta […] viene a continuar con el espíritu de la reforma […] reconociendo como actividad económica la realizada por estas entidades y asimilándolas de alguna forma a las sociedades *holding* activas, por lo que, en conclusión, no existe impedimento para que estas sociedades se acojan […] a la exención del IP y en consecuencia también se puedan aplicar, en su caso, las reducciones previstas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre que obviamente se cumplan los restantes requisitos exigidos por las normas de aplicación»[55]. Entendemos que las conclusiones son extrapolables a los supuestos en que se ha sustituido la exención por las deducciones en cuota.

Con relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ha sido objeto de cierta duda el alcance que se debía dar al beneficio fiscal contemplado en la normativa del impuesto por remisión a la reguladora de las ECR. En concreto, la Ley estatal de este tributo[56] continúa estableciendo en su artículo 45.I.C) que, «con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones: […]11.ª Las operaciones de constitución y aumento de capital de las Entidades de Capital-Riesgo en los términos establecidos en la Ley Reguladora de las Entidades de Capital-Riesgo y de sus sociedades gestoras». Esta disposición ha sido interpretada por la DGT en el sentido de que limitaba la exención sólo a las operaciones de

---

[53] *Cfr.* Artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, artículo 5.Diez y 6 de la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio de Álava y de la Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio de Vizcaya, artículo 27 de la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto Sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas de Guipúzcoa y artículo 33 de la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio de Navarra.

[54] Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 24 de enero de 2008 (V0135-08).

[55] GALAPERO FLORES, R.: «Fiscalidad de las sociedades y fondos de capital riesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades de I+D+i», *op. cit*. En idéntico sentido, BUJONS, L.: «Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de la participación en Sociedades de Capital Riesgo: Consulta Vinculante DGT 135-08», *Quincena Fiscal*, n.º 9/2008 (BIB 2008\604).

[56] Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ISBN: 978-84-7777-502-7

constitución y aumento del capital de las ECR que respetasen todas las exigencias de su normativa específica, dejando al margen cualesquiera otras posibilidades.

Sin embargo, esta solución legal ha de matizarse a través de la exención general introducida en el artículo 45.I.B).11, que declara exentas, con carácter general, «la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea»[57].

La interpretación conjunta de ambas normas estatales ha venido a establecer una diferencia básica en la tributación de las diversas ECR, puesto que mientras que las SCR estarán exentas de tributar —además de en su constitución y ampliación de capital— en las aportaciones de los socios y en los traslados a España en los que podría existir sujeción, dicha exención no se aplicará a los FCR, que sólo gozarán de exención en la constitución y el aumento del capital social.

La situación es radicalmente diferente en el ámbito foral. Así, en consonancia con la normativa estatal, también los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra introdujeron la exención plena de las operaciones societarias en términos similares a los estatales[58]. Pero, como consecuencia de ello, las cuatro normas forales han modificado la regulación específica de las exenciones de las ECR para establecer que «Los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos financieros, y los fondos de capital riesgo estarán exentos de todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias»[59]. De este modo, en el ámbito de las normas forales se produce también la exención de las aportaciones de los partícipes y el eventual traslado de la sede de dirección, yendo incluso en este caso más allá la exención para los FCR y alcanzando a todas las operaciones societarias.

En tercer lugar, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, la normativa del impuesto contempla la exención relativa a las operaciones financieras consistentes en «la gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constitui-

---

[57] Sobre las implicaciones del reconocimiento de esta exención puede verse RAMOS PRIETO, J.: «La supresión del impuesto sobre operaciones societarias: consideraciones críticas sobre una medida que no tiene vuelta atrás», *Quincena Fiscal*, n.º 1 y 2 /2012 (BIB 2012\88).

[58] *Cfr.* artículo 69.Uno.B).25 de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de Álava; artículo 58.14 de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de Vizcaya; artículo 41.I.B.16 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de Guipúzcoa; y artículo 35.I.B).12 del Texto Refundido de las Disposiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de Navarra, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/1999, de 26 de abril.

[59] *Cfr.* artículo 69.Uno.B.36 de la NF alavesa, artículo 58.31 de la NF vizcaína, artículo 41.I.B)34.4 de la NF guipuzcoana y artículo 35.I.B.25.4 del TR navarro citados en la nota anterior.

dos de acuerdo con su legislación específica»[60]. Sobre esta exención se han planteado básicamente dudas en torno a su alcance y específicamente sobre si la actividad de asesoramiento que una ECR puede ofrecer a las empresas participadas se incluye o no en el ámbito de la exención.

En este sentido, la DGT, con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha venido a entender que «si el asesoramiento financiero prestado por la entidad consultante a otra en la que se pretende invertir o conceder financiación se realiza esencialmente con este fin, entonces dicho asesoramiento tiene carácter accesorio respecto de la operación principal, ésta es, la concesión de financiación o la inversión en el capital de la sociedad asesorada»[61] y, en ese sentido, se entenderían incluidos en el ámbito de la exención contemplada[62].

También serían objeto de la misma exención las operaciones de «gestión, administración o comercialización de instituciones de inversión colectiva, fondos de pensiones o entidades de capital riesgo por una entidad en virtud de delegación de la sociedad gestora», siempre y cuando la delegación alcance el total de la actividad de gestión y administración, puesto que si ésta tuviese carácter parcial, «la prestación de dichos servicios estará exenta o no, atendiendo a la naturaleza de los mismos, considerados individualmente»[63].

Por último, simplemente una breve referencia con relación al sometimiento de las ECR al Impuesto sobre Actividades Económicas. Dada su condición de personas jurídicas o entidades, no gozan de la exención general establecida en este impuesto para las personas físicas en el ámbito estatal, por lo que si su volumen de negocios supera el marcado como límite de la exención (uno o dos millones de euros, según las diversas normativas), estarán sometidas a dicho impuesto[64]. La única cuestión controver-

---

[60] Artículo 20.Uno.18.ª n) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido de Vizcaya, de la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido de Álava aprobada por Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Guipúzcoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido de Navarra.

[61] Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 11 de marzo de 2008 (V0541-08).

[62] *Cfr.*, en sentido similar, Resoluciones de la DGT en Respuestas a Consultas Vinculantes de 6 de febrero de 2015 (V0493-15) y 2 de julio de 2015 (V2064-15).

[63] Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 25 de julio de 2013 (V2495-13).

[64] El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales fija en el artículo 82.1.c) una exención general para las personas físicas y, para las personas jurídicas y entidades, un límite exento de tributación de 1.000.000 de euros de volumen de operaciones. Sin embargo, las normas forales no distinguen entre personas físicas y jurídicas. Así, en Álava, la Norma Foral 43/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Actividades Económicas, fija en su artículo 5.1.c) un volumen de operaciones de 2.000.000 de euros por debajo del cual se estará exento de tributar. Idéntica situación se produce en el caso de Vizcaya, con el artículo 5.1.h) del Decreto Foral Normativo 2/1992, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Actividades Económicas. Por su parte, Guipúzcoa, a través del Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril, por el que se apruebe el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas (artículo 5.1.c)), fija dicho límite en 1.000.000 de euros, coincidiendo con el marcado en la normativa estatal. En el caso de Navarra, la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra no establece límite alguno.

ISBN: 978-84-7777-502-7

tida puede ser la determinación del epígrafe de las tarifas conforme al cual se someten estas entidades, dada la inexistencia de previsión específica en las mismas. Como no podía ser de otro modo, la DGT, una vez constatada la sujeción al impuesto, determina que ésta se producirá a través del epígrafe 819.9 «Otras entidades financieras n.c.o.p.» de la sección primera de las tarifas, «dado su carácter de entidad financiera y su actividad de gestión de un tipo concreto de entidades de inversión colectiva»[65].

## IV. CUESTIONES CONEXAS

Una primera cuestión que pueden plantear las normas que establecen los beneficios fiscales para las ECR es la de su posible incidencia en la posición competitiva de las empresas y, en consecuencia, la posible incompatibilidad con las disposiciones del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que prohíben las ayudas estatales a las empresas.

De hecho, en el ámbito puramente interno esta cuestión ya fue objeto de un recurso contencioso-administrativo que fue resuelto en casación por el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de diciembre de 2004[66]. Sin embargo, en este pronunciamiento el TS no llegó a resolver la cuestión concreta de las normas sobre las ECR porque se había producido una aproximación entre el régimen común y el contemplado en las normas forales discutidas, lo que privaba «de significación» a la previsión del precepto impugnado. Conclusión, por otra parte, absolutamente lógica desde la perspectiva del Derecho interno por cuanto el criterio de selectividad territorial imperante en aquel momento se veía superado al existir normas similares en territorio común y foral.

Evidentemente, no es este el lugar oportuno para realizar un repaso por las normas europeas a las que nos estamos refiriendo, si bien el encaje de la normativa favorecedora del capital-riesgo con las pretensiones de la Estrategia Europa 2020 y las propias necesidades de activar este tipo de mecanismos en contextos como el actual han llevado a que el Reglamento (UE) N.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, disponga en su artículo 21 que «los regímenes de ayudas a la financiación de riesgo en favor de las PYME serán compatibles con el mercado interior», lo cual al menos exonera a una buena parte de las medidas de la duda sobre su compatibilidad con la normativa europea[67].

---

[65] Resolución de la DGT en Respuesta a Consulta Vinculante de 26 de marzo de 2015 (V0967-15).

[66] RJ 2005\130. Sobre esta sentencia y, en general, el Derecho Europeo de la Competencia y su incidencia en las normas forales, véase MERINO JARA, I.: «Las ayudas de Estado y el Concierto Económico», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 21/2004 (BIB 2005\566).

[67] De hecho, el preámbulo del Reglamento expresamente señala en su considerando 43 que «Sobre la base de la experiencia adquirida en la aplicación de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales para fomentar inversiones de capital riesgo en PYME, existen diversas deficiencias específicas en el mercado de capital riesgo de la Unión respecto a determinados tipos de inversiones en las dife-

Por otra parte, la existencia de un régimen fiscal beneficioso para las ECR pone en evidencia la necesidad de intervenir también a través del sistema tributario para potenciar otro tipo de actividades similares a las desarrolladas por este tipo de entidades pero que carecen del elemento subjetivo definitorio de las mismas. Nos referimos, en palabras de Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, «a la financiación que, de un modo informal, aportan particulares o entidades de una forma individual («*business angels*»), o colectiva («*crowdfunding*»)»[68].

Con relación al *crowdfunding*, con el ordenamiento jurídico vigente en la mano resulta acertada la afirmación de R. SANZ GÓMEZ y M. LUCAS DURÁN, para quienes, salvo que quien intervenga en el negocio tenga la forma jurídica de una ECR, no será posible otra calificación que la de préstamo o donación, con todas las consecuencias tributarias que derivarían de tal conclusión[69]. Es por ello por lo que se ha abogado desde la doctrina por la necesidad de regular el régimen fiscal de esta figura en todos los impuestos que pudiesen afectar, pudiendo en algunos puntos servir «de referencia el tratamiento fiscal otorgado a las entidades de capital-riesgo en el IS»[70].

Los inversores de proximidad o *business angels* han adquirido una importancia creciente en los últimos tiempos, entre otras razones por la dificultad para la obtención de crédito en etapas iniciales del desarrollo de actividades empresariales tanto en el ámbito bancario como en el de las propias ECR[71]. Sin embargo, y a pesar de ser figuras con tradición consolidada en otros ordenamientos, el legislador tributario español ha prestado tradicionalmente poca atención a su regulación, al menos en el ámbito estatal. Es cierto que existía abundante normativa autonómica, concretamente a través del establecimiento de deducciones en la cuota autonómica del IRPF que se han orien-

---

rentes etapas de desarrollo de las empresas. Esas deficiencias se deben a desajustes entre la oferta y la demanda de capital riesgo. Como consecuencia de ello, el volumen de capital riesgo que ofrece el mercado puede ser demasiado limitado, lo que impide a las empresas obtener financiación a pesar de contar con un modelo de negocio valioso y con perspectivas de crecimiento. La principal fuente de deficiencias de los mercados de capital riesgo, que afecta particularmente al acceso de las PYME al capital y que puede justificar la intervención pública, es la imperfección o la asimetría de la información. Ello no solo afecta al suministro de capital riesgo, sino que también dificulta el acceso de algunas PYME a la financiación de deuda. Por tanto, las medidas de financiación de riesgo que pretendan atraer capital privado para la financiación de riesgo de PYME no cotizadas afectadas por un déficit de financiación y que garanticen decisiones de financiación de carácter lucrativo y la gestión comercial de los intermediarios financieros deben quedar exentas de la obligación de notificación, con arreglo a determinadas condiciones».

[68] MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «El tratamiento fiscal del Crowdfunding», *Quincena Fiscal*, n.º 14/2015 (BIB 2015\2777).

[69] SANZ GÓMEZ, R. y LUCAS DURÁN, M.: «Implicaciones tributarias del crowdfunding o financiación colectiva», *Quincena Fiscal*, n.º 9/2015 (BIB 2015\1454).

[70] MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «El tratamiento fiscal del Crowdfunding», *op. cit*. Evidentemente, el negocio del «crowdfunding» tiene muchas más implicaciones y esta autora realiza propuestas en otros ámbitos y otros tributos, pero nos interesa poner de manifiesto su propuesta de asumir el régimen fiscal de las ECR en el IS como modelo trasladable a esas otras realidades.

[71] MARTÍN PASCUAL, C.: «Financiación de PYMES y capital riesgo en la Estrategia Europa 2020. Obstáculos fiscales y retos pendientes», *op. cit*.

ISBN: 978-84-7777-502-7

tado a otorgar un tratamiento favorable a este tipo de inversores. Sin embargo, ha sido la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización la que ha contemplado por primera vez de forma expresa esta figura en el ordenamiento estatal, estableciendo un beneficio fiscal que, en palabras de A. RIBES RIBES, «se estructura de forma dual, con la finalidad de dar cobertura tanto a la inversión como a la desinversión»[72], a través de una deducción en la cuota estatal del IRPF vinculada a la inversión y con una exención de las ganancias patrimoniales obtenidas en la desinversión si se procede a reinvertir la ganancia. Como se puede apreciar, se aproxima al régimen de las ECR en cuanto se establece el doble beneficio, pero dista mucho de alcanzar su importancia y, por ello, su utilización puede resultar menos atractiva para los inversores.

## V. CONCLUSIONES

Una vez analizado el régimen jurídico y fiscal aplicable a las ECR hemos de poner de manifiesto la necesidad de potenciar estos instrumentos en el contexto europeo ante la importante presencia de los mismos en otros mercados y la situación económica y financiera general que implica una importante restricción a las posibilidades de financiación de las empresas.

En este sentido, el ámbito del capital-riesgo, por las importantes exigencias de su régimen jurídico —claramente garantista en su complejidad—, parece orientarse a inversiones de una mayor importancia cuantitativa y probablemente a fases más próximas al *private equity* que a las fases iniciales del desarrollo de la actividad emprendedora.

Sin embargo, el régimen fiscal, que debería ser claramente favorable a este tipo de entidades, ha perdido en los últimos tiempos una buena parte del carácter privilegiado con el que nació al haberse generalizado de forma importante la posibilidad de exención de dividendos y plusvalías en el ámbito del IS estatal, ya que en el ámbito de las normas forales tal carácter privilegiado estuvo siempre más atenuado. Aún así, en aquellos casos en los que el régimen fiscal específico tiene cabida, sigue siendo un importante incentivo para el desarrollo de la actividad propia de las ECR.

Este incentivo, por otra parte, es perfectamente compatible, al menos en el ámbito de las PYME, con la normativa europea que actúa como garante del mercado único, especialmente con la prohibición de ayudas estatales a las empresas.

Precisamente por esta última idea, unida a la mayor flexibilidad de que gozan figuras afines como el *crowdfunding* y los inversores de proximidad, que además son más adecuadas para la financiación de fases iniciales de la actividad empresarial, sería deseable la extensión, en la medida de lo posible, del régimen fiscal propio de las ECR a estas figuras afines.

---

[72] RIBES RIBES, A.: «Reflexiones críticas sobre el tratamiento fiscal de los inversores de proximidad o Business Angels», *Quincena Fiscal*, n.º 14/2014 (BIB 2014\2526).

## VI. RELACIÓN DE OBRAS CITADAS

ALDAVERO, F.R. y PARAMIO, V.: «Las entidades de capital riesgo Pyme según la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, de Capital-Riesgo», *Revista Española de Capital Riesgo*, n.º 2/2015.

BUJONS, L.: «Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de la participación en Sociedades de Capital Riesgo: Consulta Vinculante DGT 135-08», *Quincena Fiscal*, n.º 9/2008 (BIB 2008\604).

CÁMARA LARGO, A.O.: «Los reglamentos 345/2013 y 346/2013, sobre Fondos de Capital Riesgo Europeos y Fondos de Emprendimiento Social Europeos», *Actualidad Jurídica Uría-Menéndez*, n.º 35/2013.

CANTA DÍAZ DE GUEREÑU, J.: «Ley 22/2014, más sombras que luces para el capital riesgo español», *La Ley Mercantil*, n.º 8/2014.

CUESTA CABOT, G.: «El nuevo sistema de la corrección de la doble imposición en el Impuesto sobre Sociedades», *Quincena Fiscal*, n.º 13/2015 (BIB 2015\2485).

DOCE, S. «¿Es viable la neutralidad fiscal en las fusiones apalancadas?», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 865/2013 (BIB 2013\1394).

ERLÁIZ, I. y FERNÁNDEZ-LOECHES, C.: «Principales novedades de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, respecto a las entidades de capital-riesgo, las denominadas «otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado» y sus sociedades gestoras», *Análisis Gómez Acebo & Pombo*, diciembre de 2014.

FERNÁNDEZ ALÉN, J.: «La Ley 22/2014 de entidades de capital-riesgo, entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y sus sociedades gestoras», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, n.º 136/2014.

GALAPERO FLORES, R.: «Fiscalidad de las sociedades y fondos de capital riesgo, de las sociedades de desarrollo industrial y de otras formas de financiación de actividades de I+D+i», *Quincena Fiscal*, n.º 20/2009 (BIB 2009\1772).

GURREA GARCÍA, P. y DE LA MORENA MARINÉ, M.: «Nuevo régimen jurídico de las entidades de capital riesgo y la nueva figura de las entidades de inversión colectiva de tipo cerrado», *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, n.º 15/2014.

MADRID PARRA, A.: «El capital-riesgo y la catalogación de la inversión colectiva conforme a la Ley 22/2014», *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, n.º 15/2014.

MARTÍN PASCUAL, C.: «Financiación de PYMES y capital riesgo en la Estrategia Europa 2020. Obstáculos fiscales y retos pendientes», *Quincena Fiscal*, n.º 9/2011 (BIB 2011\545).

MARTÍNEZ CAÑELLAS, A.: «La nueva regulación de las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado», *Revista de Derecho de Sociedades*, n.º 44/2015.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «El tratamiento fiscal del Crowdfunding», *Quincena Fiscal*, n.º 14/2015 (BIB 2015\2777).

MERINO JARA, I.: «Las ayudas de Estado y el Concierto Económico», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 21/2004 (BIB 2005\566).

RAMOS PRIETO, J.: «La supresión del impuesto sobre operaciones societarias: consideraciones críticas sobre una medida que no tiene vuelta atrás», *Quincena Fiscal*, n.º 1 y 2 /2012 (BIB 2012\88).

RIBES RIBES, A.: «Reflexiones críticas sobre el tratamiento fiscal de los inversores de proximidad o Business Angels», *Quincena Fiscal*, n.º 14/2014 (BIB 2014\2526).

ISBN: 978-84-7777-502-7

RUANO, A.: «El régimen tributario especial de las Entidades de Capital-Riesgo (ECRs)», *Quincena Fiscal*, n.º 12/2004 (BIB2004\768).

SANTAEUFEMIA RODRÍGUEZ, C.: «La reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la Ley 27/2014», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 11/2014 (BIB 2015\47).

SANZ GÓMEZ, R. y LUCAS DURÁN, M.: «Implicaciones tributarias del crowdfunding o financiación colectiva», *Quincena Fiscal*, n.º 9/2015 (BIB 2015\1454).

ISBN: 978-84-7777-502-7



# Fiscalidad de las Instituciones de Inversión Colectiva: algunos aspectos internacionales

Víctor Manuel Sánchez Blázquez

Sumario: I. Introducción. II. La nueva regulación española sobre tributación de los dividendos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por determinadas Instituciones de Inversión Colectiva no residentes. A. Regulación legal básica. B. Significado y alcance. C. Retención general, tributación reducida en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y autoliquidación anual potestativa con solicitud de devolución acompañada del justificante de la exención. D. La situación peculiar de los dividendos percibidos entre el 1 de enero de 2010 y el 1 de julio de 2011. E. La ausencia de regulación sobre los dividendos obtenidos por Instituciones de Inversión Colectiva residentes en terceros Estados: posibles consecuencias derivadas de la doctrina de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de abril de 2014. III. La situación normativa anterior a la reforma de la Ley 2/2010. A. Regulaciones normativas internas y jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. B. La sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de julio de 2015. IV. Conclusiones. V. Bibliografía.

Resumen: En este trabajo se analiza el tratamiento fiscal en nuestro Derecho interno y en la jurisprudencia comunitaria de los dividendos satisfechos por entidades residentes a Instituciones de Inversión Colectiva no residentes, en comparación con el dado al pago de dividendos a Instituciones de Inversión residentes, fundamentalmente desde la perspectiva de las exigencias derivadas del principio de la libre circulación de capitales entre los Estados miembros y entre los Estados miembros y terceros países del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Palabras clave: Instituciones de Inversión Colectiva, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, libre circulación de capitales, Derecho de la Unión Europea, devoluciones.

## I. INTRODUCCIÓN

Las Instituciones de Inversión Colectiva son «*aquellas que tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bie-*

ISBN: 978-84-7777-502-7

*nes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos*» (art. 1 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva). Sin perjuicio de la existencia de diversas modalidades de las mismas[1], a través de estas entidades se logra fundamentalmente poner en común los recursos de los pequeños ahorradores y canalizarlos para su inversión en determinados mercados financieros a los que únicamente se permite el acceso de grandes inversiones gestionadas de forma profesionalizada[2].

En este contexto, el régimen fiscal aplicable a las Instituciones de Inversión Colectiva es decisivo a la hora de fomentar la utilización de estos vehículos de inversión de tanta relevancia para el fortalecimiento de los mercados financieros[3]. Por este motivo, suele estar bastante extendido en las regulaciones internas de los distintos países la previsión de un régimen fiscal especial caracterizado, básicamente, por una baja o nula tributación sobre los beneficios obtenidos por dichas entidades, en cuanto simples intermediarios de las inversiones de otros sujetos. A este régimen fiscal especial, de baja o nula tributación, de las propias Instituciones de Inversión Colectiva en cuanto vehículos jurídicos diferenciados de los inversores, suele acompañarse en ocasiones un adicional régimen fiscal especial sobre las rentas obtenidas por sus socios o partícipes, de diferimiento de la tributación, que permite el traslado o movilización de las inversiones de unas a otras Instituciones de Inversión Colectiva sin coste fiscal alguno[4].

Sin poder entrar aquí en todos sus detalles, en estos parámetros se mueve esencialmente la fiscalidad directa de las Instituciones de Inversión Colectiva y de sus socios o partícipes en la propia normativa española[5], tanto común como foral, aunque no

---

[1] Puesto que pueden adquirir la forma de sociedad de inversión o fondo de inversión, además de que pueden ser de carácter financiero o no financiero, de acuerdo a lo previsto en los apartados 2 y 3 del art. 1 de la Ley 35/2003, que son complementados por otros preceptos de dicha Ley, además de por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba su Reglamento de desarrollo.

[2] Sobre la función económica y social de las Instituciones de Inversión Colectiva, véase, entre otros, CAÑO ALONSO, J.C.: *Tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva y de sus accionistas o partícipes*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 29 y ss.

[3] «*Su doble condición* —señala la Exposición de Motivos de la Ley 35/2003— *de fórmula de financiación desintermediada y de instrumento de ahorro privilegiado de los inversores minoristas la convierten en un sector de atención prioritaria para la política financiera española. En efecto, el buen funcionamiento de la inversión colectiva tiene implicaciones directas para los dos objetivos fundamentales de la política financiera: la eficiencia en la asignación del ahorro a las oportunidades de inversión y en la gestión de riesgos y la protección a los inversores menos informados*».

[4] Diversos análisis de Derecho comparado sobre la fiscalidad de las Instituciones de Inversión Colectiva pueden encontrarse en CAÑO ALONSO: *Tributación…*, pp. 109 y ss.; y en RAMÍREZ MEDINA, E.: «El tratamiento de la inversión colectiva. Fiscalidad española. Análisis comparado», en AAVV, *Situación actual y perspectivas de las Instituciones de Inversión Colectiva*, en Papeles de la Fundación de Estudios Financieros, n.º 30, 2012, pp. 110 y ss.

[5] Véase, entre otros, NAZIR ALONSO, Y.: *Fiscalidad de las sociedades y fondos de inversión mobiliaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999; CRUZ PADIAL, I.: «Las instituciones de inversión colectiva. Directivas comunitarias y situación en nuestro ordenamiento tributario», *Boletín Económico de ICE*, n.º 2671, 2000; MEDINA CEPERO, J.R.: «El tratamiento de las instituciones de inversión colectiva en el nuevo Impuesto

sean totalmente idénticas entre sí. Puesto que en ellas se recoge un régimen especial de las Instituciones de Inversión Colectiva en el Impuesto sobre Sociedades, en el que ocupa un papel fundamental el sometimiento de los beneficios de muchas de estas entidades a un tipo de gravamen especial del 1 por ciento[6], y que prevé también en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un diferimiento de la tributación de las ganancias o pérdidas patrimoniales generadas por la transmisión o reembolso de participaciones de estas entidades de destinarse el importe obtenido a la adquisición o suscripción de otras participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva[7].

---

sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, I, 2000; ESTEBAN PAUL, A.: «Régimen especial de las Instituciones de Inversión Colectiva (artículos 57 a 60 TRLIS)», en RUBIO GUERRERO, J.J. (Dir.) y GUTIÉRREZ LOUSA, M. (Coord.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2003, pp. 913 y ss.; CAÑO ALONSO: *Tributación…*, pp. 153 y ss.; MOREIRA PELÁEZ, J.: «Novedades fiscales en materia de instituciones de inversión colectiva», *Estrategia Financiera*, n.º 214, 2005; ESTEBAN PAUL, A.: «Instituciones de Inversión Colectiva», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.) y GUTIÉRREZ LOUSA, M. (Coord.), *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, IEF, Madrid, 2005, pp. 1289 y ss.; JAQUOTOT GARRE, N.: «Tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva», *Carta Tributaria Monografías*, n.º 18, 2006; BUJÁN LÓPEZ, T.R.: «Tratamiento fiscal de los traspasos entre instituciones de inversión colectiva», en AAVV, *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras*, La Ley, Madrid, 2006; CALVO VÉRGEZ, J.: *Las instituciones de inversión colectiva en la imposición directa*, Thomson Civitas, Cizur Menor, 2008; DELMAS GONZÁLEZ, F.: «Ganancias y pérdidas de patrimonio de Instituciones de Inversión Colectiva. Régimen especial de las Instituciones de Inversión Colectiva», en CORDÓN EZQUERRO, T. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (Dirs.), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas-Thomson, Cizur Menor, 2009, pp. 615 y ss.; TURRADO ALONSO, M. y GARCÍA TEJERO, M.: «Instituciones de Inversión Colectiva», en GALÁN RUIZ, J. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. (Coords.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas-Thomson, Cizur Menor, 2009, pp. 187 y ss.; RAMÍREZ MEDINA: «El tratamiento…», pp. 85 y ss.

[6] Las especialidades de la tributación en el Impuesto de Sociedades de las Instituciones de Inversión Colectiva se encuentran, básicamente, en los arts. 7.1 c), 29.4, 52 a 54 y 40.1 de la Ley 27/2014, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. También, por lo que a la normativa foral vasca se refiere, en los arts. 56.4 y 78 a 81 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Territorio Histórico de Álava, del Impuesto sobre Sociedades, en los arts. 56.4 y 78 a 81 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre Sociedades y en los arts. 56.4 y 78 a 81 de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades. En la regulación foral debe destacarse, frente a la del territorio común, la no aplicación de este régimen especial a las Sociedades de Inversión de Capital Variable (SICAV). Igualmente, pueden mencionarse los arts. 50.5 y 111 a 114 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, de la Comunidad Foral de Navarra, del Impuesto sobre Sociedades. Recientemente también en Navarra se han excluido de la aplicación de este régimen especial a las SICAV, en concreto, mediante la Ley Foral 23/2015, de 28 de diciembre, que ha suprimido la letra a) del apartado 5 del art. 50 de aquella Ley Foral 24/1996.

[7] Art. 94 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las especialidades fiscales de la tributación de los socios o partícipes personas físicas de estas Instituciones de Inversión Colectiva en la normativa foral se encuentran en: el art. 48 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Territorio Histórico de Álava, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el art. 48 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el art. 48 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el art. 52 del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, de Navarra, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISBN: 978-84-7777-502-7

La creciente internacionalización de las inversiones, también de las que se canalizan a través de estos instrumentos de inversión colectiva, y el carácter decisivo antes señalado que tiene el régimen fiscal aplicable a las mismas, pone de relieve la trascendencia que tiene también la fiscalidad conectada con las operaciones transfronterizas que afectan directa o indirectamente a estas Instituciones de Inversión Colectiva. Puesto que tanto los propios inversores individuales como las mismas Instituciones de Inversión Colectiva buscan cada vez con mayor intensidad y extensión inversiones o vehículos de inversión más allá de las fronteras nacionales del país en el que tienen su residencia o su sede, por lo que ocupa un papel fundamental la existencia de unas condiciones fiscales que al menos no perjudiquen estas actuaciones inversoras transfronterizas.

Entre los aspectos internacionales de la fiscalidad de las Instituciones de Inversión Colectiva, que son múltiples y variados[8], aquí centraremos nuestra atención en algunos de ellos: los relativos al tratamiento fiscal de los dividendos satisfechos por entidades residentes a Instituciones de Inversión Colectiva no residentes, en comparación con el dado al pago de dividendos a Instituciones de Inversión residentes, fundamentalmente desde la perspectiva de las exigencias derivadas del principio de la libre circulación de capitales entre los Estados miembros y entre los Estados miembros y terceros países del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en conexión con las previsiones contenidas en los arts. 64 a 66 de dicho Tratado.

Se trata éste de un aspecto sobre el que nuestro Derecho interno ha introducido en los últimos tiempos una modificación importante [letra l) del apartado 1 del art. 14 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), añadida por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, nuevamente redactada por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible] y sobre el que, bajo la situación normativa anterior, ha aparecido recientemente un relevante pronunciamiento jurisprudencial: la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de julio de 2015 (rec. 630/2013, ponente D. Jesús María Calderón González). A estos dos grupos de cuestiones dedicaremos, respectivamente, los epígrafes II y III de nuestro trabajo. También sobre esta materia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en los últimos años mediante diversas sentencias, que concluyeron la contradicción con el

[8] Analizan algunos aspectos internacionales de la fiscalidad de las Instituciones de Inversión Colectiva, entre otros, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Instituciones de inversión colectiva: aspectos de fiscalidad internacional de las SIMCAVS españolas», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A. (Dirs.), *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, 2003, pp. 293 y ss.; ESTEBAN PAÚL: «Instituciones…», pp. 1289 y ss.; CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Valencia, 2010, pp. 1216 y ss.; CORDERO GONZÁLEZ, E.: «Régimen fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva y la libre circulación de capitales. A propósito del caso 'Orange European Smallcap Fund NV'», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 305, 2010; SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): *Fiscalidad internacional*, 4.ª ed., CEF, Madrid, 2010, p. 92.

Derecho de la Unión Europea de la normativa interna de varios países, en concreto, de Francia, Bélgica y Polonia: sentencias de 20 de mayo de 2012 (asuntos C-338/11 a C-347/11), de 25 de octubre de 2012 (asunto C-387/11) y de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12). Estas aportaciones de la jurisprudencia comunitaria serán objeto de nuestra atención también desde la óptica de su relevancia para la situación normativa española analizada después y antes de la reforma de la Ley 2/2010.

## II. LA NUEVA REGULACIÓN ESPAÑOLA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS DIVIDENDOS OBTENIDOS SIN MEDIACIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE POR DETERMINADAS INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA NO RESIDENTES

### A. Regulación legal básica

El apartado dos del artículo cuarto de la Ley 2/2010, con efectos desde el día 1 de enero de 2010, introdujo la letra l) del apartado 1 del art. 14 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, por la que se incluyeron dentro de las «*rentas*» que «*Estarán exentas*» «*Los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios; no obstante* —se dispone a continuación—, *en ningún caso la aplicación de esta exención podrá dar lugar a una tributación inferior a la que hubiera resultado de haberse aplicado a dichas rentas el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el Impuesto sobre Sociedades las instituciones de inversión colectiva domiciliadas en territorio español.*»

Con posterioridad, la disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 2/2011, cuya entrada en vigor se produjo el 6 de marzo de 2011, añadió un segundo párrafo a la versión originaria del precepto: «*Lo dispuesto en este apartado* —se añade— *se aplicará igualmente a las instituciones de inversión colectiva residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria*».

### B. Significado y alcance

Resulta llamativo el contenido de esta disposición, que también se encuentra en la normativa foral[9], que prevé en su literalidad una exención de determinadas rentas

[9] Letra n) del apartado 1 del art. 14 de la Norma Foral 21/2014, de 28 de junio, del Territorio Histórico de Álava, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes; letra n) del apartado 1 del art. 14 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes; letra n) del apartado 1 del art. 14 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En Navarra, al no haberse aprobado una normativa específica de este impuesto, y de acuerdo a lo previsto en su Convenio Económico, se aplica la normativa común.

ISBN: 978-84-7777-502-7

(los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por determinadas Instituciones de Inversión Colectiva), pero que es precisada después al preverse adicionalmente que la aplicación de dicha exención en ningún caso podrá dar lugar a una tributación inferior a la que hubiera resultado de haberse aplicado a dichas rentas el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el Impuesto sobre Sociedades las Instituciones de Inversión Colectiva domiciliadas en territorio español.

De este modo, pese a parecer configurarse inicialmente como una exención que opera sobre determinados componentes del hecho imponible del IRNR a modo de exención total sobre los mismos, se configura en realidad como una medida desgravatoria que opera sobre los elementos de cuantificación del impuesto al referirse a un límite cuantitativo del resultado de aplicar dicha exención, que viene determinado por el tipo de gravamen previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para la percepción de dichas rentas por Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España.

La explicación de esta peculiar configuración de la exención se encuentra en la propia regulación del régimen fiscal de las rentas percibidas por las Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España, entre las que se encuentran los dividendos, sujetas al Impuesto sobre Sociedades, así como también en la configuración de la tributación de las rentas percibidas sin mediación de establecimiento permanente por las entidades no residentes en España, dentro de lo que se incluye la tributación en el IRNR de los dividendos percibidos por las Instituciones de Inversión Colectiva no residentes en España a las que se refiere esta exención.

De este modo, debe tenerse en cuenta que el régimen fiscal especial que se aplica a las Instituciones de Inversión Colectiva que cumplen determinados requisitos previstos en la normativa específica del Impuesto sobre Sociedades y en las disposiciones sustantivas de dichas entidades sobre las que la propia normativa tributaria se basa[10],

[10] El ámbito subjetivo de aplicación de este régimen fiscal especial viene determinado básicamente en el art. 29.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando identifica las entidades a las que se aplica el tipo de gravamen del 1 por ciento: «*a) Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, siempre que el número de accionistas requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 9.4. b) Los fondos de inversión de carácter financiero previstos en la citada Ley, siempre que el número de partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en su artículo 5.4. c) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados en la citada Ley, distintos de los previstos en la letra d) siguiente, siempre que el número de accionistas o partícipes requerido sea, como mínimo, el previsto en los artículos 5.4 y 9.4 de dicha Ley y que, con el carácter de instituciones de inversión colectiva no financieras, tengan por objeto exclusivo la inversión en cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento. La aplicación de los tipos de gravamen previstos en este apartado requerirá que los bienes inmuebles que integren el activo de las Instituciones de Inversión Colectiva a que se refiere el párrafo anterior no se enajenen hasta que no hayan transcurrido al menos 3 años desde su adquisición, salvo que, con carácter excepcional, medie la autorización expresa de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (…) d) Las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva que, además de reunir los requisitos previstos en la letra c), desarrollen la actividad de promoción exclusivamente de viviendas para destinarlas a su arrendamiento y cumplan las*

consiste esencialmente en la tributación definitiva por las rentas que perciban, entre las que se encuentran los dividendos obtenidos, a un tipo de gravamen reducido del 1 por ciento, previsto en el art. 29.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, esta reducida tributación sobre dichas rentas se logra en última instancia a través del mecanismo general de la devolución del exceso de retenciones solicitada en la autoliquidación anual del Impuesto sobre Sociedades (art. 127 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). Puesto que las rentas satisfechas a dichas entidades, para las que la regulación general del Impuesto sobre Sociedades prevé obligaciones de retención, también deben soportar retenciones cuando son percibidas por dichas entidades[11], sin perjuicio de que se prevea también de forma específica para las Instituciones de Inversión Colectiva la devolución del exceso de retenciones respecto de la cuota íntegra del impuesto (art. 52.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), lo que se producirá en todo caso debido a la mencionada reducida tributación del 1 por ciento en el Impuesto sobre Sociedades frente a los tipos generales de retención soportados por las rentas percibidas por dichas entidades.

La tributación definitiva a un tipo de gravamen del 1 por ciento de las rentas a las que se refiere la exención de la letra l) del apartado 1 del art. 14 del Texto Refundido de la Ley del IRNR (los dividendos y participaciones en beneficios) cuando son obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por las Instituciones de Inversión Colectiva mencionadas en este precepto, conseguida también en última instancia a través del mecanismo general de la devolución del exceso de retenciones mediante la autoliquidación del impuesto, es lo que se deriva también de la aplicación de la normativa interna española de la tributación sobre los no residentes tras la reforma del año 2010. Se logró así con esta modificación normativa la equiparación de la tributación de dichas rentas cuando se perciben por las Instituciones de Inversión Colectiva no residentes mencionadas en aquel precepto y las que se obtienen por Instituciones de In-

---

*siguientes condiciones: 1.ª Las inversiones en bienes inmuebles afectas a la actividad de promoción inmobiliaria no podrán superar el 20 por ciento del total del activo de la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria. 2.ª La actividad de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento deberán ser objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda, local o finca registral independiente en que éstos se dividan, sin perjuicio del cómputo de las inversiones en el total del activo a efectos del porcentaje previsto en la letra c). 3.ª Los inmuebles derivados de la actividad de promoción deberán permanecer arrendados u ofrecidos en arrendamiento por la sociedad o fondo de inversión inmobiliaria durante un período mínimo de 7 años. Este plazo se computará desde la fecha de terminación de la construcción. A estos efectos, la terminación de la construcción del inmueble se acreditará mediante el certificado final de obra a que se refiere el artículo 6 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación (…)».* También se recoge dicho ámbito subjetivo del régimen fiscal especial en los preceptos correlativos de la normativa de los territorios forales antes mencionados, en el que no se incluye a las SICAV, a diferencia de lo que ocurre en la normativa común, como vimos.

[11] No ocurre así en relación con la obligación de realizar pagos fraccionados, puesto que no existe dicha obligación ni tampoco la de presentar la correspondiente declaración en el caso de las Instituciones de Inversión Colectiva, a las que se aplica el tipo de gravamen del 1 por ciento según el apartado 4 del art. 29 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según dispone el art. 40. 1 de dicha Ley.

ISBN: 978-84-7777-502-7

versión Colectiva residentes en España, lo que constituía una exigencia de la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea hasta entonces no reconocida por la normativa interna española[12]. Así lo ponía de relieve de forma muy clara la motivación que acompañaba a la enmienda a través de la cual se introdujo la nueva disposición durante la tramitación parlamentaria de la Ley al señalarse que con ella «*pretende resolverse el expediente de infracción iniciado por la Comisión Europea (…) Se trata de posibilitar* —se añadía— *que la retención practicada en territorio español sobre los dividendos percibidos por una IIC domiciliada en otro Estado miembro de la Unión europea pueda aplicar una exención parcial y pueda obtener la devolución en similares términos a los que resulta de aplicación a una IIC domiciliada en España*»[13].

Esta es la misma idea que recoge la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos de 21 de octubre de 2010 (CV 2522/2011), cuando clarifica «*el alcance de la aplicación de la exención*» de la citada letra l) del apartado 1 del art. 14 del Texto Refundido de la Ley del IRNR. Porque esta exención «*tiene por finalidad evitar que la tributación efectiva en España por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos en territorio español sin mediación de establecimiento permanente por las instituciones de inversión colectiva referidas en dicho artículo, exceda de la que resulta aplicable a las instituciones de inversión colectiva españolas en el Impuesto sobre Sociedades por esas mismas rentas».* Lo que el Texto Refundido de la Ley del IRNR «*viene a establecer* —se señala más adelante— *mediante la articulación de la práctica de retención inicial sobre el dividendo o participación en beneficios (artículo 34.1.a), segundo párrafo) y la exención del artículo 14.1.l), es una tributación definitiva en España de dichas rentas por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes igual a la que soportan las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, por el Impuesto sobre Sociedades.*

*Por tanto, la aplicación de la referida exención* —se concluye— *supondrá la devolución del importe de las retenciones que se hubieran practicado en España sobre los dividendos o participaciones en beneficios obtenidos en territorio español únicamente en lo que exceda de la cuantía que hubiera resultado de haberse aplicado a tales rentas el mismo tipo impositivo por el que tributan en el Impuesto sobre Sociedades las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Ley 35/2003*».

Además, debe tenerse en cuenta que el gravamen definitivo del 1 por ciento mediante el IRNR sobre los dividendos o participaciones en beneficios percibidos, obtenido en última instancia a través de la devolución del exceso de retenciones, será así y en todo caso, prescindiendo del régimen de tributación que pudiera prever la norma-

[12] LUCAS DURÁN, M.: «Fiscalidad y libre circulación de capitales y pagos en el Derecho de la Unión Europea: análisis jurisprudencial», *Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT*, n.º 8, 2012, p. 55.

[13] Se trataba de la enmienda n.º 56 presentada por el Grupo Parlamentario Socialista en el Senado [Boletín Oficial del Senado, Serie II, n.º 37 (b), de 30 de diciembre de 2009].

tiva interna del país de residencia de la Institución de Inversión Colectiva que obtiene en España aquellas rentas, que es totalmente irrelevante a efectos del IRNR español. Así lo precisa la Dirección General de Tributos en la contestación a consulta citada cuando señalaba que «*la citada exención no puede entenderse en ningún caso como una exclusión, ya sea total o parcial, de gravamen en España por los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos en territorio español, cuya cuantificación dependa de cual sea la tributación que haya soportado la institución por dichas rentas en su país de residencia en comparación con la que tienen las instituciones de inversión colectiva españolas*». Como afirma más adelante, «*la aplicación de la exención prevista en el primer párrafo del artículo 14.1.l) del TRLIRNR en los términos que quedan anteriormente señalados, solo requiere que se trate de dividendos o participaciones en beneficios obtenidos por instituciones de inversión colectiva no residentes en España que estén reguladas por la Directiva 2009/65/CE* [o también, tras la reforma mediante la Ley 2/2011, añadimos nosotros, por «*las instituciones de inversión colectiva residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria*»] *y que los mismos se obtengan sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, con independencia del régimen fiscal que resulte aplicable a la institución en su país de residencia*».

### C. Retención general, tributación reducida en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y autoliquidación anual potestativa con solicitud de devolución acompañada del justificante de la exención

De forma más concreta, la normativa del IRNR logra la mencionada tributación definitiva del 1 por ciento de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por las Instituciones de Inversión Colectiva mencionadas en la letra l) del apartado 1 del art. 14 del Texto Refundido de la Ley del IRNR del siguiente modo:

— inicial retención por parte de la entidad pagadora a soportar por la Institución de Inversión Colectiva del 19 por ciento sobre el importe íntegro de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos en España [arts. 24.1 y 25.1 f) del Texto Refundido de la Ley del IRNR], teniendo en cuenta que, pese a tratarse de rentas exentas en el IRNR sobre las que con carácter general se excluye la obligación de retener, sí son objeto de retención de acuerdo a lo previsto expresamente por el segundo párrafo del art. 31.4 a) de dicho Texto Refundido, que fue redactado precisamente por la misma Ley que introdujo aquella exención (Ley 2/2010)[14];

[14] También esta previsión normativa fue introducida en la tramitación parlamentaria de la Ley empleándose exactamente la misma justificación mencionada en el texto de resolver un expediente de infracción de la Comisión Europea y de aplicar una exención parcial, obteniendo una devolución en similares condiciones que las Instituciones de Inversión Colectiva domiciliadas en España [enmienda n.º 57 del Grupo Socialista en el Senado, Boletín Oficial del Senado, Serie II, n.º 37 (b), de 30 de diciembre de 2009].

ISBN: 978-84-7777-502-7

— aplicación de la exención (en la autoliquidación a que haremos referencia de inmediato) por la obtención sin mediación de establecimiento permanente de dividendos y participaciones en beneficios por aquellas Instituciones de Inversión Colectiva, pero sin que pueda resultar una tributación inferior a la que hubiera resultado de aplicar el mismo tipo de gravamen por el que tributan en el Impuesto sobre Sociedades las Instituciones de Inversión Colectiva domiciliadas en territorio español (del 1 por ciento) [letra l) del apartado 1 del art. 14 del Texto Refundido]; es decir, tributación en el IRNR únicamente por el tipo de gravamen del 1 por ciento;
— aunque no existe obligación de presentar la autoliquidación del IRNR porque se trata de rentas objeto de retención, pese a que estén exentas en los términos señalados (así se dispone expresamente en el art. 28.1 y 3 del Texto Refundido y el art. 7.1 y 3 del Real Decreto 76/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes), al tratarse de supuestos en los que se habría «*soportado una retención (…) superior a la cuota del impuesto*» debido a la aplicación de la exención anterior, sí es posible como opción o carga del contribuyente «*practicar (…) la autoliquidación del impuesto en el modelo que determine el Ministerio de Economía y Hacienda*» para «*solicitar a la Administración tributaria la devolución del exceso sobre la citada cuota*» (art. 16 del Reglamento);
— el modelo de autoliquidación a presentar es el modelo 210 «*Impuesto sobre la Renta de No Residentes. No residentes sin establecimiento permanente*» (art. 1 de la Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes), pudiendo agruparse en una autoliquidación los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos en el período anual anterior, solicitándose con ella la devolución resultante de la autoliquidación practicada (art. 2 de la Orden);
— la autoliquidación solicitando la devolución podrá presentarse a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención [art. 5 c) 3º de la Orden];
— a la autoliquidación se deberá adjuntar, a fin de justificar el derecho a la exención de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos, un certificado emitido por la autoridad competente del Estado miembro de origen de la institución en el que se manifieste que dicha institución cumple las condiciones establecidas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de

julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios [art. 7.1 b) de la Orden][15].

### D. La situación peculiar de los dividendos percibidos entre el 1 de enero de 2010 y el 1 de julio de 2011

Existió, sin embargo, un problema práctico que podía derivarse de los distintos momentos de entrada en vigor, de un lado, de la reforma en la normativa del IRNR (el 1 de enero de 2010), y, de otro, de la Directiva 2009/65/CE (el 1 de julio de 2011), que es a la que se refiere la letra l) del apartado 1 del art. 14 del Texto Refundido de la Ley del IRNR y el precepto de la Orden Ministerial recién mencionado a efectos de la justificación de la exención para obtener la devolución del exceso de retenciones. Porque de obtenerse dividendos entre estas dos fechas por una Institución de Inversión Colectiva no residente en España, siguiendo la literalidad de aquel precepto legal, no se podía aplicar la exención. Porque en ningún caso se habría tratado de una Institución de Inversión Colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE, al no ser aplicable aún dicha normativa comunitaria.

Esto es precisamente lo que ocurría en el supuesto consultado a la Dirección General de Tributos que resolvió en su contestación de 21 de octubre de 2010 (CV 2522/2011), antes mencionada. Puesto que se trataba de unos «*fondos de inversión constituidos en Luxemburgo*» que, según se indicaba en el escrito, «*cumplen todos los requisitos establecidos en la Directiva 85/611/CE*», adjuntándose por este motivo «*certificaciones emitidas por el organismo público luxemburgués competente, de marzo y de junio de 2010 respectivamente, en las que se señala que son OICVM III, es decir que son totalmente compatibles con los requerimientos establecidos en la Directiva 85/611/CEE modificada por la Directiva 2001/108/CE*».

Pues bien, el alto órgano consultivo realiza una razonable y adecuada interpretación flexible, ajena a una estricta literalidad de la nueva norma, admitiendo la exención de los dividendos obtenidos durante el período en el que ya estaba en vigor la norma legal de la exención tributaria y no de la nueva Directiva en materia de organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, cuando señalaba que, «*teniendo en cuenta que la Directiva 2009/65/CE no tiene plenos efectos jurídicos hasta 1 de julio de 2011 y que hasta la citada fecha se ha mantenido en vigor la Directiva 85/611/CEE, y partiendo de que la exención prevista en el primer párrafo del artículo 14.1.l) del TRLIRNR*

[15] Se habría establecido así en este ámbito una variación del modelo general de la tributación en el IRNR que se encuentra en el el art. 31.2 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, según el cual los «*sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente (…)*». Es decir, que la cuantía de la retención a practicar corresponde a la cuantía de la cuota del IRNR. Sobre ello volveremos después desde la óptica de la situación normativa existente anterior a la modificación con la Ley 2/2010.

ISBN: 978-84-7777-502-7

*tiene efectos desde 1 de enero de 2010, cabe entender que durante el citado período, es decir, desde 1 de enero de 2010 hasta la plena aplicación de la Directiva 2009/65/CE y consiguiente derogación de la Directiva 85/611/CEE el 1 de julio de 2011, la aplicación de la citada exención puede entenderse referida a los dividendos y participaciones en beneficios percibidos durante tal período por las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 85/611/CEE.*

*Por tanto* —se añade—*, en la medida en que los fondos de inversión a que se refiere a la consulta cumplieran todos los requisitos establecidos en la Directiva 85/611/CEE, tal como parece quedar acreditado por las certificaciones emitidas para cada uno de ellos por la autoridad competente de su país de origen, les habrá resultado de aplicación la exención prevista en el primer párrafo del artículo 14.1.l) del TRLIRNR respecto de los dividendos percibidos en territorio español sin mediación de establecimiento permanente durante el período indicado en el párrafo anterior.*

*En consecuencia* —se concluye—*, a efectos de hacer efectiva la exención, con el alcance que ya ha quedado indicado anteriormente, en relación con los dividendos percibidos desde 1 de enero de 2010 hasta la plena vigencia de la Directiva 2009/65/CE, la condición de tratarse de instituciones de inversión colectiva reguladas por la Directiva 85/611/CEE podrá acreditarse mediante la aportación de las mencionadas certificaciones*».

### E. La ausencia de regulación sobre los dividendos obtenidos por Instituciones de Inversión Colectiva residentes en terceros Estados: posibles consecuencias derivadas de la doctrina de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de abril de 2014

De todos modos, debe hacerse una última precisión en relación con la situación normativa existente en nuestro país tras esta nueva regulación relativa a la tributación de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por Instituciones de Inversión Colectiva no residentes. Porque, efectivamente, tras las modificaciones normativas mediante la Ley 2/2010 y la Ley 2/2011 se ha logrado la equiparación de esta tributación de los no residentes en España con la de las Instituciones de Inversión Colectiva residentes en nuestro país, lo que constituye una exigencia de la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Sin embargo, no puede desconocerse que esta equiparación con las Instituciones de Inversión Colectiva residentes en nuestro país en cuanto a la tributación de los dividendos y participaciones en beneficios percibidos por no residentes sólo se ha extendido, primero con la Ley 2/2010, a «*las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios*», y después, con la Ley 2/2011, «*a las instituciones de inversión colectiva residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan*

*suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria*»[16].

Por tanto, la regulación española interna no prevé la aplicación de este mismo régimen de reducida tributación a los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por Instituciones de Inversión Colectiva con residencia en terceros países no miembros de la Unión Europea ni integrantes del Espacio Económico Europeo. Lo que, sin embargo, puede ser también en ocasiones una exigencia derivada del principio de la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que alcanza no sólo a los movimientos de capitales entre los Estados miembros, sino también a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países[17].

En este sentido precisamente debe tenerse muy en cuenta la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12), en relación con una normativa polaca sometida a su enjuiciamiento que preveía una exención a los dividendos satisfechos por sociedades polacas a fondos de inversión residentes en Polonia y no para los pagados a fondos de inversión no residentes. Porque dentro del esquema general de argumentación seguido por el Tribunal de Justicia en este

---

[16] De forma semejante a lo que ocurrió con la modificación de la Ley 2/2010, también fue en la tramitación parlamentaria de la Ley 2/2011 cuando se incorporó la modificación mencionada en el texto. En concreto, la nueva regulación tiene su origen en la enmienda 610 del Grupo Parlamentario Socialista en el Senado (Boletín Oficial del Senado, n.º 9, de 28 de enero de 2011). La motivación de la enmienda muestra muy claramente su inserción en la misma línea derivada de las exigencias de la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que también alcanzan a los movimientos de capitales entre los Estados y los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo: «*El objetivo de las modificaciones es extender el beneficio derivado del nuevo tratamiento de las instituciones de inversión colectiva (…) residentes en los Estados miembros de la Unión Europea distintos de España cuando perciban dividendos de acciones de entidades españolas, a las entidades equivalentes residentes en el Espacio Económico Europeo (EEE), siempre que los países integrantes de esa organización supranacional hayan suscrito con España un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información / Se pretende con ello solventar los expedientes de infracción que mantiene España con la Comisión de la Unión Europea por el tratamiento asimétrico respecto de los dividendos que pudiera percibir una entidad residente en España con respecto a los que pudiera percibir una entidad residente en la Unión Europea o en el EEE, si bien para los países integrantes en esta organización se exige un requisito adicional, que es que hayan firmado un convenio de doble imposición con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria*».

[17] Como ponía de relieve LUCAS DURÁN («Fiscalidad…», p. 55) refiriéndose a la reforma introducida por la Ley 2/2010, «debe indicarse que el trato desigual incompatible con el Derecho comunitario se ha eliminado únicamente en relación con las distribuciones de dividendos entre Estados miembros, sin percatarse de que el art. 63 TFUE tiene efectos *erga omnes*. Posiblemente habría que haber extendido los efectos de la modificación normativa también a terceros estados (al menos en el caso de países no miembros de la UE) con los que exista intercambio efectivo de información fiscal, pues de otra manera podrá ser declarada dicha norma contraria a Derecho comunitario (…) en la medida en que no puedan considerarse inversiones directas y demás supuestos previstos en el art. 64 TFUE (…)».

ISBN: 978-84-7777-502-7

ámbito[18], que entendía aplicable en relación con los dividendos pagados por sociedades residentes en Polonia a fondos de inversión establecidos en Estados Unidos la libre circulación de capitales y, no de forma excluyente, la libertad de establecimiento o la libre prestación de servicios (apartados 23 a 35)[19], que encontraba una posible restricción a la libre circulación de capitales en la normativa polaca que establecía aquella diferencia de trato ya que ello podía disuadir, por una parte, a los fondos de inversión establecidos en un país tercero de adquirir participaciones de sociedades establecidas en Polonia y, por otra parte, a los inversores residentes en este Estado miembro de adquirir participaciones en fondos de inversión no residentes (apartados 36 a 43)[20], y que no podía estar justificada en virtud de las disposiciones del Tratado ya que la restricción cuestionada se estableció por primera vez después del 31 de diciembre de 1993 al que se refiere el art. 64.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea[21], concretamente mediante una Ley de 28 de agosto de 1997 que previó sólo para los fondos de inversión residentes la exención (apartados 45 a 53), los fondos de inversión residentes en Polonia y los fondos de inversión residentes en terceros Estados se encontraban en situaciones comparables (apartados 58 a 69) y no concurrían las razones imperiosas de interés general que podrían justificar la restricción (la necesidad de garantizar la eficacia de los controles, apartados 71 a 88; la necesidad de preservar la coherencia del sistema fiscal, apartados 89 a 95; y el reparto de las potestades tributarias y la salvaguardia de los ingresos fiscales, apartados 96 a 104), de acuerdo a la interpretación que se ha dado por el Tribunal de Justicia al art. 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea[22] (apartados 54 a 57), concluyó lo siguiente:

---

[18] Véase desde una perspectiva más general el completo análisis de LUCAS DURÁN, «Fiscalidad…», pp. 10 y ss.

[19] Constituía esta cuestión también en este supuesto un aspecto decisivo debido al más amplio ámbito de aplicación de la libertad de circulación de movimientos de capitales, que alcanza también a las relaciones entre Estados miembros y terceros Estados, frente al de las otras libertades comunitarias. Véase al respecto ZORNOZA PÉREZ, J.: «El gravamen de las rentas de capital y las libertades comunitarias (*Taxation on capital gains and EU freedoms*)», *PricewaterhouseCoopers Chair on International Corporate Taxation Working Paper*, 3, 2013, p. 13; y LUCAS DURÁN: «Fiscalidad…», pp. 2 y 17 y ss.

[20] Sobre el concepto de restricción manejado por la jurisprudencia comunitaria, ZORNOZA PÉREZ: «El gravamen…», pp. 6 y ss.; y, LUCAS DURÁN: «Fiscalidad…», pp. 22 y ss.

[21] Dispone este art. 64.1: «*Lo dispuesto en el artículo 63 se entenderá sin perjuicio de la aplicación a terceros países de las restricciones que existan el 31 de diciembre de 1993 de conformidad con el Derecho nacional o con el Derecho de la Unión en materia de movimientos de capitales, con destino a terceros países o procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. Respecto de las restricciones existentes en virtud de la legislación nacional en Bulgaria, Estonia y Hungría, la fecha aplicable será el 31 de diciembre de 1999*». Sobre el contenido y alcance de este precepto, LUCAS DURÁN: «Fiscalidad…», pp. 38-40.

[22] Dispone este art. 65: «*1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, estable-*

> «*1) El artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales, se aplica en una situación, como la controvertida en el asunto principal, en la que, en virtud de la normativa fiscal nacional, los dividendos pagados por sociedades establecidas en un Estado miembro a un fondo de inversión establecido en un Estado tercero no son objeto de exención fiscal, mientras que los fondos de inversión establecidos en ese Estado miembro gozan de tal exención.*
>
> *2) Los artículos 63 TFUE y 65 TFUE han de interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto principal, en virtud de la cual no pueden gozar de una exención fiscal los dividendos pagados por sociedades establecidas en ese Estado miembro a un fondo de inversión situado en un Estado tercero, siempre que exista entre ese Estado miembro y el Estado tercero de que se trate una obligación convencional de asistencia administrativa mutua que permita a las autoridades tributarias nacionales comprobar la información remitida, en su caso, por el fondo de inversión. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, en el asunto principal, examinar si el mecanismo de intercambio de información previsto en esa relación de cooperación permite efectivamente que las autoridades tributarias polacas comprueben, en su caso, la información facilitada por los fondos de inversión establecidos en el territorio de los Estados Unidos de América sobre los requisitos relativos a la creación y al desarrollo de sus actividades, con el fin de determinar si operan dentro de un marco normativo equivalente al de la Unión*».

Por tanto, parece claro que el Tribunal de Justicia entiende que pueden vulnerarse las exigencias del Derecho de la Unión Europea derivadas del principio de libre circulación de capitales con normativas nacionales que no concedan a los dividendos obtenidos por Instituciones de Inversión Colectiva residentes en terceros países el mismo tratamiento fiscal favorable que se da a los dividendos percibidos por Instituciones de Inversión Colectiva residentes.

---

*cer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública / 2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados / 3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 / 4. A falta de medidas de aplicación del apartado 3 del artículo 64, la Comisión o, a falta de una decisión de la Comisión dentro de un período de tres meses a partir de la solicitud del Estado miembro interesado, el Consejo, podrá adoptar una decisión que declare que las medidas fiscales restrictivas adoptadas por un Estado miembro con respecto a uno o varios terceros países deben considerarse compatibles con los Tratados en la medida en que las justifique uno de los objetivos de la Unión y sean compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunciará por unanimidad a instancia de un Estado miembro*». Sobre la interpretación de este precepto en la jurisprudencia comunitaria, LUCAS DURÁN: «Fiscalidad…», pp. 24 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

No pueden excluirse totalmente, en consecuencia, supuestos de posible vulneración por la normativa española, incluso tras las reformas mencionadas introducidas por la Ley 2/2010 y la Ley 2/2011, de aquellas exigencias derivadas de la normativa comunitaria, al no aplicarse la tributación definitiva del 1 por ciento a los dividendos o participaciones de beneficios obtenidos por Instituciones de Inversión Colectiva residentes en terceros países que, sin embargo, sí se prevé para los percibidos por Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España, además de a los que obtienen las Instituciones de Inversión Colectiva no residentes mencionadas específicamente en la letra l) del apartado 1 del art. 14 del Texto Refundido de la Ley del IRNR.

A estos efectos será decisivo, de acuerdo a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si existe o no un marco jurídico de cooperación y mecanismos de obtención de información entre las autoridades españolas y las del país tercero que puedan permitir efectivamente que las autoridades tributarias españolas comprueben, en su caso, la información facilitada por las Instituciones de Inversión Colectiva del país tercero relacionada con los requisitos relativos a la creación y al desarrollo de sus actividades, con el fin de determinar si operan dentro de un marco normativo equivalente al de la Unión Europea (especialmente, apartados 84 a 88 de la sentencia)[23].

Además, desde nuestro punto de vista, el cauce formal a través del cual podría hacerse efectivo por Instituciones de Inversión Colectiva residentes en un país tercero estas exigencias del Derecho de la Unión Europea, si es que efectivamente se dieran las circunstancias necesarias, en el contexto antes señalado del esquema general de tributación en el IRNR tras la reforma de la Ley 2/2010, sería el de la presentación de la autoliquidación anual del impuesto con la solicitud de devolución, en el plazo previsto para ello (desde el 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención). Y, transcurrido el plazo de seis meses desde la presentación de la autoliquidación solicitando la devolución sin que se hubiera ordenado el pago de la misma por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad a devolver los correspondientes intereses de demora (art. 103.4 de la Ley del IRPF, de acuerdo a la remisión efectuada por el art. 16.2 del Reglamento del IRNR).

Debe precisarse, no obstante, que se trataría de una solicitud de devolución correspondiente al exceso de retenciones practicadas correctamente respecto de la cuota tributaria del impuesto derivada de la aplicación de una regulación sustantiva sobre la tributación en el IRNR de los dividendos percibidos al tipo de gravamen del 1 por

[23] Como señala LUCAS DURÁN («Fiscalidad…», p. 43), a partir de la jurisprudencia comunitaria, «la existencia de una cláusula de intercambio de información en los convenios para evitar la doble imposición firmados con países miembros de la UE o, eventualmente, de acuerdos específicos sobre intercambio de información en materia tributaria, será determinante en un futuro para poder aplicar la libre circulación de capitales e inversiones en la UE de residentes de estados no miembros o viceversa».

ciento que, sin embargo, no se encuentra recogida en la normativa interna[24], sino que constituiría una exigencia directa del Derecho de la Unión Europea. Tampoco se prevé en el Derecho interno una devolución del exceso de retenciones respecto de la cuota del impuesto así determinada[25], pero que debería permitirse igualmente como exigencia directa del Derecho de la Unión Europea al ser este mecanismo de la devolución el previsto en el IRNR para lograr la tributación definitiva de estos dividendos y participaciones en beneficios al mencionado tipo de gravamen del 1 por ciento. De ahí que se trataría de una «*devolución derivada de la normativa de cada tributo*», en cuanto «*correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo*», ciertamente peculiar: en estos casos la «*Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo*» (art. 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), que no se prevé expresamente en la normativa interna, sino que es una consecuencia directa de la aplicación del Derecho de la Unión Europea, que no dejaría por ello de ser parte de «*la normativa de cada tributo*» en lo que al IRNR se refiere.

En definitiva, la eventual contradicción con el Derecho de la Unión Europea no estaría tanto en la inicial retención practicada sobre los dividendos o participaciones en beneficios obtenidos por la Institución de Inversión Colectiva residente en el tercer país, que es la que se deriva de las reglas generales en materia de retenciones aplicables a cualquier perceptor de ese tipo de rentas, también, por tanto, cuando son percibidas por Instituciones de Inversión Colectiva residentes o no residentes de las previstas expresamente en la letra l) del apartado 1 del art. 14 del Texto Refundido de la Ley del IRNR. Por el contrario, la no adecuación con el Derecho de la Unión Europea y, por tanto, la corrección en el sentido indicado como consecuencia de la primacía y efecto directo de aquél, se situaría en la normativa sustantiva del IRNR sobre la tributación en estos casos y la de carácter procedimental, pero con una clara trascendencia sustantiva, acerca de la devolución del exceso de retenciones respecto de la cuota del impuesto para conseguir la tributación definitiva en el impuesto.

Se traslada así a la situación normativa actual, en la que podrían suscitarse aún los problemas mencionados derivados de las exigencias de la libre circulación de capitales que afecta también a las operaciones entre Estados miembros y países terceros, el debate que se suscitó bajo la normativa vigente en nuestro país con anterioridad a la reforma del año 2010 y que se aprecia con gran claridad y amplitud de matices en la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de julio de 2015 (rec. 630/2013, ponente D.

---

[24] Puesto que la letra l) del apartado 1 del art. 14 del Texto Refundido de la Ley del IRNR sólo prevé la exención parcial de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por Instituciones de Inversión Colectiva armonizadas y por Instituciones de Inversión Colectiva residentes en Estados del Espacio Económico Europeo con los que exista intercambio efectivo de información y no para los que se obtengan por Instituciones de Inversión Colectiva residentes en otros terceros países.

[25] En este sentido, el art. 16 del Reglamento del IRNR sólo prevé las devoluciones del exceso de retenciones respecto de la cuota del impuesto en general o de las retenciones respecto de una cuota del impuesto derivada de la aplicación de un convenio de doble imposición.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Jesús María Calderón González), si bien una vez realizadas las precisiones o matizaciones que deben hacerse al mismo al tratarse de una situación normativa distinta, desde nuestro punto de vista.

## III. LA SITUACIÓN NORMATIVA ANTERIOR A LA REFORMA DE LA LEY 2/2010

### A. Regulaciones normativas internas y jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Con anterioridad a la reforma mediante la Ley 2/2010 que modificó en los términos que hemos examinado el Texto Refundido de la Ley del IRNR, los dividendos y participaciones en beneficios satisfechos en España a Instituciones de Inversión Colectiva no residentes, con independencia de cuál fuera el país de su residencia, se encontraban sometidos a una mayor tributación que los dividendos y participaciones en beneficios percibidos por las Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España. Porque, aunque todas las Instituciones de Inversión Colectiva perceptoras de dividendos y participaciones de beneficios en nuestro país soportaban las mismas retenciones, las residentes en España tributaban definitivamente sólo al 1 por ciento, al ser éste el gravamen previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que lograba conseguirse efectivamente mediante la devolución del exceso de retenciones sobre la cuota del impuesto, lo que no se preveía para las Instituciones de Inversión Colectiva no residentes.

Sin embargo, esta situación claramente era incompatible con las exigencias derivadas de la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, tal como fue poniéndose de relieve por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en varios pronunciamientos respecto de las normativas de otros Estados miembros que recogían regulaciones normativas semejantes.

En este sentido, enjuiciando una normativa francesa, la sentencia de 20 de mayo de 2012 (asuntos C-338/11 a C-347/11) entendió que los «*artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro que prevé la imposición, mediante una retención en origen, de los dividendos de origen nacional cuando son percibidos por organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios residentes en otro Estado, mientras que esos dividendos están exentos para los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios residentes en el primer Estado*».

A similar conclusión llegó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación con una normativa belga, cuando en su sentencia de 25 de octubre de 2012 (asunto C-387/11) concluyó que «*el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, así como de los artículos 31 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al mantener normas distintas en relación con la tributación de los rendimientos del capital mobiliario según sean percibidos por sociedades de inversión residentes o por sociedades de inversión no residentes que no poseen un establecimiento permanente en Bélgica*».

Esta evidente diferencia de trato entre las Instituciones de Inversión Colectiva residentes y no residentes, en relación con la tributación de los dividendos y participaciones de beneficios obtenidos en España, junto con la clara línea marcada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con las exigencias derivadas de la libre circulación de capitales, en este ámbito específico y en otros semejantes, motivaron que fueran muchas las Instituciones de Inversión Colectiva no residentes en nuestro país que intentaran hacer valer sus derechos en orden a conseguir la misma tributación sobre estas rentas que las Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España.

## B. La sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de julio de 2015

### 1. Los hechos

Esto es lo que sucedió en el supuesto que ha sido enjuiciado recientemente por la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de julio de 2015 (rec. 630/2013, ponente D. Jesús María Calderón González)[26].

Se trataba de un fondo de inversión con residencia en Reino Unido, que había soportado entre los años 2004 y 2008 retenciones de acuerdo a los tipos vigentes en cada momento (el 15 por ciento hasta el 31 de diciembre de 2006 y el 18 por ciento desde el 1 de enero de 2007) en relación con los elevados dividendos percibidos procedentes de sociedades residentes en España derivados de las participaciones de las que era titular. Al tratarse de una institución de carácter abierto y un organismo de inversión de capital en valores mobiliarios (OICVM) de acuerdo a la Directiva 85/611/CEE, y haber soportado una carga tributaria en España por aquellos dividendos y participaciones en beneficios muy superior a la prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para las Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España, trató de conseguir la devolución de las cantidades retenidas (que ascendían a más de un millón de euros), ya que, desde su punto de vista, esta más elevada tributación como no residente era incompatible con las exigencias del Derecho de la Unión Europea.

Concretamente, la vía que utilizó para lograr la devolución de las cantidades que en su opinión le habían retenido indebidamente las sociedades españolas correspondientes fue la de presentar una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de retenciones de las sociedades pagadoras de los dividendos, al considerar indebidas las retenciones practicadas. La Administración Tributaria, sin embargo, no admitió la solicitud por entender que lo que debería hacerse era presentar la autoliquidación del IRNR, concretamente el modelo 210, acompañada de los justificantes oportunos (el original de residencia fiscal y el original del certificado de retenciones de la entidad

[26] También un caso semejante es el que está detrás de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de noviembre de 2011 (rec. 4977/2010), que es resuelto de modo prácticamente idéntico a la resolución del mismo tribunal de 5 de septiembre de 2013, recurrida ante la Audiencia Nacional y resuelta en esta sentencia de 23 de julio de 2015.

ISBN: 978-84-7777-502-7

pagadora), al ser esta la vía a través de la cual podía obtenerse la devolución que correspondiera.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 5 de septiembre de 2013, confirma los acuerdos de la Administración Tributaria al desestimar las reclamaciones económico-administrativas que se interpusieron, también desde la misma perspectiva de los acuerdos administrativos de que se había utilizado el procedimiento inadecuado, lo que le impide entrar en el fondo acerca de la existencia o no de vulneración del Derecho de la Unión Europea. Esto no sucede, sin embargo, en la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de julio de 2015, que, tras superar el obstáculo formal y rechazar la posición defendida por la Administración Tributaria y el órgano económico-administrativo, accede a la solicitud de devolución en los términos que veremos.

## 2. Valoración crítica

Desde nuestro punto de vista, en un supuesto como el enjuiciado en el que una Institución de Inversión Colectiva no residente en España soportaba una tributación definitiva por los dividendos percibidos en territorio español más elevada que la soportada por los dividendos obtenidos por Instituciones de Inversión Colectiva residentes, nos encontrábamos con una evidente vulneración de las exigencias de la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Desde una perspectiva general que contempla el modo a través del cual la normativa española instrumenta esta tributación definitiva reducida de las Instituciones de Inversión Colectiva residentes, podía entenderse que la vulneración del Derecho de la Unión Europea no estaba en las retenciones practicadas sobre los dividendos percibidos por la Institución de Inversión Colectiva no residente, que también se realizaban sobre los dividendos que perciben Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España. En este sentido, podría entenderse que está en lo cierto el TEAC cuando señalaba que «*no había discriminación en el momento de la retención*», conclusión que «*se alcanzó tras analizar la posición en la que se encuentran, frente a la retención, las instituciones de inversión colectiva residentes en España y las residentes en otros países de la Unión Europea*». En definitiva, «*no hay discriminación alguna en la retención que el pagador de los dividendos realiza a las IIC residentes en España y a las residentes en otros países de la CE, por lo que es del mismo importe para ambas*».

Por el contrario, teniendo en cuenta el esquema general de la tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva residentes, que podría haberse trasladado por la normativa del IRNR a las no residentes, al conseguirse la tributación definitiva al 1 por ciento en el caso de las entidades residentes mediante la regulación sustantiva de dicha reducida tributación unida a la posible solicitud de devolución del exceso de retenciones respecto de la cuota del impuesto, la vulneración de las exigencias del Derecho de la Unión Europea podía encontrarse en la falta de unas previsiones semejantes en relación con las Instituciones de Inversión Colectiva no residentes a las que se recogían en la normativa aplicable a las Instituciones de Inversión Colectiva residentes: la regulación sustantiva de una tributación reducida del 1 por ciento y la

consecución de la tributación definitiva a dicho nivel mediante la solicitud de devolución del exceso de retenciones respecto de la cuota del impuesto. Esto es lo que hizo con posterioridad la Ley 2/2010, corrigiendo así respecto a determinadas Instituciones de Inversión Colectiva no residentes la situación contraria al Derecho de la Unión Europea que existía.

Esto lo intuye el TEAC cuando señalaba que la «*igualdad de trato de la que parten ambos tipos de entidades en el momento de la retención podría no producirse después si no tuvieran las mismas posibilidades de obtener la devolución de las retenciones*». Pero después rechaza esta posible falta de igualdad de trato en relación con las devoluciones al señalar que «*la tributación de una IIC residente en otros países de la Unión Europea, que coincide con la de las IIC españolas en el momento de la retención, coincide también con ellas en la posibilidad de solicitar la devolución posterior del importe de la retención que consideren superior a la cuota del impuesto, lo que podrán hacer, además, en plazos más breves que las entidades españolas, que deberán esperar a la declaración anual*». Lo que fundamenta en que la «*general ausencia de obligación de declarar de los sujetos pasivos de IIRNR sin establecimiento permanente a los que se ha practicado retención*» (art. 28.3 del Texto Refundido de la Ley del IRNR) «*no supone la prohibición de hacerlo, ya que no se impide que, como ocurre en los impuestos directos de los residentes, el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, se pueda presentar la declaración para solicitar la devolución de las retenciones que exceden de la cuota del impuesto*».

Sin embargo, lo cierto es que la normativa entonces vigente no regulaba la posibilidad que señala el TEAC de solicitar la devolución del exceso de retenciones respecto de una cuota tributaria del impuesto determinada al tipo de gravamen reducido que se preveía para las Instituciones de Inversión Colectiva residentes y que, sin embargo, no se recogía para las Instituciones de Inversión Colectiva no residentes. Porque la normativa interna entonces vigente no preveía dicha tributación reducida para la percepción de dividendos por Instituciones de Inversión Colectiva no residentes, de modo que dicha tributación reducida sólo podía deducirse de una aplicación directa del Derecho de la Unión Europea que impedía un tratamiento diferenciado del no residente respecto del residente. Y como ponía de relieve el recurrente y considera igualmente la Audiencia Nacional, «*los modelos 210 y 215 no contemplaban la posibilidad de solicitar la devolución de un tributo recaudado en contravención del Derecho Europeo*».

Esta ausencia en la regulación normativa del IRNR de esa tributación reducida de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por las Instituciones de Inversión Colectiva no residentes lograda de forma semejante a lo que se preveía para las Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España a través de la devolución del exceso de retenciones sobre la cuota del impuesto, es lo que permite a la Audiencia Nacional fijarse en un aspecto que será decisivo para poder entender que la vulneración del Derecho de la Unión Europea sí se encontraba también en la regulación misma de las retenciones, lo que determinaría que la vía procedimental a utilizar sería la de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de retenciones que utilizó el

ISBN: 978-84-7777-502-7

contribuyente y que rechazaron, sin embargo, la Administración Tributaria y el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Porque si, según dispone el art. 31.2 del Texto Refundido de la Ley del IRNR, los «*sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente (…)*», «*la retención soportada* —señala la Audiencia Nacional— *coincidirá con la cuota del IRNR*», por lo que *«no compartimos el criterio del TEAC según el cual la discriminación debe valorarse por un lado en el momento de la retención, y, por otro, en el momento de la determinación de la cuota, ya que ambos momentos coinciden*».

Dicho con otras palabras, el modelo general de la tributación de las rentas percibidas por los no residentes en España que se deduce de aquel precepto, sin perjuicio de que pudieran existir algunas matizaciones al mismo en determinados casos, es que se retiene exactamente la misma cantidad que corresponde de cuota del IRNR. Por tanto, en el marco de este modelo, respecto del que no se preveía variación alguna en relación con las Instituciones de Inversión Colectiva, la falta de previsión en la normativa sustantiva de la obligación tributaria principal del IRNR y de sus elementos esenciales de una tributación reducida a los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por Instituciones de Inversión Colectiva no residentes, frente a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las residentes en la que se preveía un tipo reducido del 1 por ciento, constituía al mismo tiempo la falta de previsión normativa de una obligación de retener por esa misma tributación reducida. Con lo que la vulneración del Derecho de la Unión Europea por una normativa en la que se inserta ese modelo también se habría producido por las concretas disposiciones reguladoras de las retenciones, que es lo que lleva a entender a la Audiencia Nacional que se estaba realmente en presencia de un ingreso indebido cuya devolución se solicitaba, en el marco general de una doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo que considera que «*el ingreso que se produce en aplicación de una norma que el TJUE ha estimado como contraria al Derecho Comunitario ha de reputarse indebido*».

Una vez salvado este obstáculo formal, la Audiencia Nacional puede entrar «*en el fondo de la solicitud de devolución y en concreto la alegada discriminación de los OICVM No Residentes y la posible vulneración de la libre circulación*», teniendo presente una sentencia suya anterior sobre una situación parecida en relación con los fondos de pensiones (sentencia de 31 de marzo de 2012, rec. 14/2007, ponente D. Jesús María Calderón González) y la antes citada sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de mayo de 2012 (asuntos C-338/11 a C-347/11) en relación con la normativa francesa en el mismo ámbito de la tributación de los dividendos percibidos por Instituciones de Inversión Colectiva, y considera que «*por el simple hecho de su residencia fiscal la reclamante ha sufrido un tratamiento discriminatorio sobre sus inversiones en acciones de sociedades españolas, ya que el rendimiento que obtenga siempre será un 14 % inferior hasta 31/12/2006 y un 17 % inferior desde 01/01/2007,*

*al rendimiento que podría conseguir una OICVM domiciliada en España que invierta en idénticos activos. Y esta discriminación por razones de residencia fiscal, a juicio de este Tribunal, supone una limitación a la libre circulación de capitales (…)*».

Por este motivo, entiende la Audiencia Nacional que «*procede acceder a la solicitud de devolución planteada por la actora, si bien, siempre limitada a las cantidades que supongan un tratamiento discriminatorio en cuanto a los OICVM extranjeros respecto de los españoles (1%) y no al total de las retenciones que ascienden a 1.146.605,5 Euros, importe reclamado en el suplico de la demanda*», considerando también que «*naturalmente la devolución de las cantidades debidamente ingresadas debera llevar consigo el abono de los correspondientes intereses de demora*».

## IV. CONCLUSIONES

A partir de todo lo anterior, y a modo de resumen sintético de este trabajo, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

Primera. Con las modificaciones realizadas en los arts. 14.1 l) y 31.4 a) del Texto Refundido de la Ley del IRNR a través de la Ley 2/2010 se estableció una tributación definitiva a un tipo de gravamen del 1 por ciento de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por determinadas Instituciones de Inversión Colectiva no residentes en España, prescindiendo del régimen de tributación que pudiera prever la normativa del Estado de residencia de dichas entidades, conseguida en última instancia a través de la devolución del exceso de retenciones mediante la autoliquidación del impuesto. Se logró así la equiparación de la tributación de dichas rentas cuando se perciben por determinadas Instituciones de Inversión Colectiva no residentes y las que se obtienen por Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España, lo que constituía una exigencia de la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea hasta entonces no reconocida por la normativa interna española.

Segunda. Esta tributación definitiva del 1 por ciento sobre aquellos dividendos y participaciones en beneficios de determinadas Instituciones de Inversión Colectiva no residentes en España se logra concretamente del siguiente modo: inicial retención del 19 por ciento sobre el importe íntegro de los dividendos y participaciones en beneficios, tributación en el IRNR por el tipo de gravamen del 1 por ciento, que es el previsto para las Instituciones de Inversión Colectiva residentes, lo que se realiza a través de la autoliquidación del impuesto (modelo 210), que no es obligatoria pero sí es posible como opción o carga del contribuyente para solicitar la devolución del exceso de las retenciones sobre la cuota tributaria, en la que pueden agruparse los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos en el período anual anterior, y que puede presentarse a partir del 1 de febrero del año siguiente al del devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención, junto con los correspondientes justificantes de la exención.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Tercera. La equiparación con las Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España en cuanto a la tributación de los dividendos y participaciones en beneficios percibidos por no residentes sólo se ha extendido en la normativa interna española del IRNR, primero con la Ley 2/2010, a «*las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios*», y después, con la Ley 2/2011, «*a las instituciones de inversión colectiva residentes en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo siempre que estos hayan suscrito un convenio con España para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria*».

Por tanto, la regulación española interna no prevé la aplicación de este mismo régimen de reducida tributación a los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por Instituciones de Inversión Colectiva con residencia en terceros países no miembros de la Unión Europea ni integrantes del Espacio Económico Europeo. Lo que, sin embargo, puede ser también en ocasiones una exigencia derivada del principio de la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que alcanza no sólo a los movimientos de capitales entre los Estados miembros, sino también a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países. Así se deduce claramente de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de abril de 2014, de la que cabe concluir que será decisivo a estos efectos si existe o no un marco jurídico de cooperación y mecanismos de obtención de información entre las autoridades españolas y las del país tercero que puedan permitir efectivamente que las autoridades tributarias españolas comprueben, en su caso, la información facilitada por las Instituciones de Inversión Colectiva del país tercero relacionada con los requisitos relativos a la creación y al desarrollo de sus actividades, con el fin de determinar si operan dentro de un marco normativo equivalente al de la Unión Europea.

El cauce formal a través del cual podrían hacerse efectivas por Instituciones de Inversión Colectiva residentes en un país tercero estas exigencias del Derecho de la Unión Europea, si es que efectivamente se dieran las circunstancias necesarias, sería el de la autoliquidación anual del impuesto con la solicitud de devolución. Aunque se trataría de una solicitud de devolución correspondiente al exceso de retenciones practicadas respecto de la cuota tributaria del impuesto derivada de la aplicación de una regulación sustantiva sobre la tributación en el IRNR de los dividendos percibidos al tipo de gravamen del 1 por ciento, que, sin embargo, no se encuentra recogida en la normativa interna, sino que constituiría una exigencia directa del Derecho de la Unión Europea. Tampoco se prevé en el Derecho interno una devolución del exceso de retenciones respecto de la cuota del impuesto así determinada, pero que debería permitirse igualmente como exigencia directa del Derecho de la Unión Europea al ser este mecanismo de la devolución el previsto en el IRNR para lograr la tributación definitiva de es-

tos dividendos y participaciones en beneficios al mencionado tipo de gravamen del 1 por ciento.

Cuarta. Con anterioridad a la reforma del Texto Refundido de la Ley del IRNR mediante la Ley 2/2010, los dividendos y participaciones en beneficios satisfechos en España a Instituciones de Inversión Colectiva no residentes se encontraban sometidos a una mayor tributación que los percibidos por las Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España. Porque, aunque todas las Instituciones de Inversión Colectiva perceptoras de dividendos y participaciones de beneficios en nuestro país soportaban las mismas retenciones, las residentes en España tributaban definitivamente sólo al 1 por ciento, al ser éste el gravamen previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que lograba conseguirse efectivamente mediante la devolución del exceso de retenciones sobre la cuota del impuesto, lo que no se preveía para las Instituciones de Inversión Colectiva no residentes.

Sin embargo, esta situación era claramente incompatible con las exigencias derivadas de la libre circulación de capitales del art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, tal como fue poniéndose de relieve por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en varios pronunciamientos respecto de las normativas de otros Estados miembros: sentencias de 20 de mayo de 2012 y de 25 de octubre de 2012.

La ausencia en la regulación normativa del IRNR de una tributación reducida de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por las Instituciones de Inversión Colectiva no residentes lograda de forma semejante a lo que se preveía para las Instituciones de Inversión Colectiva residentes en España a través de la devolución del exceso de retenciones sobre la cuota del impuesto, junto con el modelo general de tributación del IRNR que se deduce del art. 31.2 del Texto Refundido basado en una retención de la misma cantidad que corresponde de cuota del IRNR, permite concluir, como hizo la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de julio de 2015, que la vulneración del Derecho de la Unión Europea también se habría producido por las concretas disposiciones reguladoras de las retenciones, lo que permitía obtener la devolución de los ingresos indebidos a través de la rectificación de las autoliquidaciones de los retenedores.

## V. BIBLIOGRAFÍA

BUJÁN LÓPEZ, T.R.: «Tratamiento fiscal de los traspasos entre instituciones de inversión colectiva», en AAVV, *El sistema fiscal español y las entidades y operaciones financieras*, La Ley, Madrid, 2006.

CALVO VÉRGEZ, J.: *Las instituciones de inversión colectiva en la imposición directa*, Thomson Civitas, Cizur Menor, 2008.

CAÑO ALONSO, J.C.: *Tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva y de sus accionistas o partícipes*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Valencia, 2010.

ISBN: 978-84-7777-502-7

CORDERO GONZÁLEZ, E.: «Régimen fiscal de las Instituciones de Inversión Colectiva y la libre circulación de capitales. A propósito del caso 'Orange European Smallcap Fund NV'», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 305, 2010.

CRUZ PADIAL, I.: «Las instituciones de inversión colectiva. Directivas comunitarias y situación en nuestro ordenamiento tributario», *Boletín Económico de ICE*, n.º 2671, 2000.

DELMAS GONZÁLEZ, F.: «Ganancias y pérdidas de patrimonio de Instituciones de Inversión Colectiva. Régimen especial de las Instituciones de Inversión Colectiva», en CORDÓN EZQUERRO, T. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. (Dirs.), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Civitas-Thomson, Cizur Menor, 2009.

ESTEBAN PAÚL, A.: «Régimen especial de las Instituciones de Inversión Colectiva (artículos 57 a 60 TRLIS)», en RUBIO GUERRERO, J.J. (Dir.) y GUTIÉRREZ LOUSA, M. (Coord.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid, 2003.

ESTEBAN PAÚL, A.: «Instituciones de Inversión Colectiva», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.) y GUTIÉRREZ LOUSA, M. (Coord.), *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, IEF, Madrid, 2005.

JAQUOTOT GARRE, N.: «Tributación de las Instituciones de Inversión Colectiva», *Carta Tributaria Monografías*, n.º 18, 2006.

LUCAS DURÁN, M.: «Fiscalidad y libre circulación de capitales y pagos en el Derecho de la Unión Europea: análisis jurisprudencial», *Documentos de Trabajo UC-CIFF-IELAT*, n.º 8, 2012.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Instituciones de inversión colectiva: aspectos de fiscalidad internacional de las SIMCAVS españolas», en RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y FERNÁNDEZ PRIETO, A. (Dirs.), *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, 2003.

MEDINA CEPERO, J.R.: «El tratamiento de las instituciones de inversión colectiva en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Impuestos*, I, 2000.

MOREIRA PELÁEZ, J.: «Novedades fiscales en materia de instituciones de inversión colectiva», *Estrategia Financiera*, n.º 214, 2005.

NAZIR ALONSO, Y.: *Fiscalidad de las sociedades y fondos de inversión mobiliaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999.

RAMÍREZ MEDINA, E.: «El tratamiento de la inversión colectiva. Fiscalidad española. Análisis comparado», en AAVV, *Situación actual y perspectivas de las Instituciones de Inversión Colectiva*, Papeles de la Fundación de Estudios Financieros, n.º 30, 2012.

SERRANO ANTÓN, F. (Dir.): *Fiscalidad internacional*, 4.ª ed., CEF, Madrid, 2010.

TURRADO ALONSO, M. y GARCÍA TEJERO, M.: «Instituciones de Inversión Colectiva», en GALÁN RUIZ, J. y GUTIÉRREZ LOUSA, M. (Coords.), *El Impuesto sobre Sociedades*, Civitas-Thomson, Cizur Menor, 2009.

ZORNOZA PÉREZ, J., «El gravamen de las rentas de capital y las libertades comunitarias (*Taxation on capital gains and EU freedoms*)», *PricewaterhouseCoopers Chair on International Corporate Taxation Working Paper*, 3, 2013.

ISBN: 978-84-7777-502-7



# La fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en el País Vasco desde la perspectiva internacional: especial referencia a los incentivos fiscales

José Antonio Fernández Amor

Sumario: I. Introducción. II. Identificación de las entidades sin ánimo de lucro y definición de su marco jurídico tributario en el País Vasco. III. Las entidades sin ánimo de lucro vascas y el Impuesto concertado sobre Sociedades. III.1. Tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos en el extranjero siendo aplicable un convenio. III.2. Tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos en el extranjero en el marco del Impuesto concertado sobre Sociedades. III.2.A) Régimen ordinario. III.2.B) Régimen especial. IV. El Impuesto concertado sobre la Renta de no Residentes y las entidades sin ánimo de lucro. IV.1. Régimen general. IV.2. Régimen especial. V. Incentivos al mecenazgo. V.1. Régimen de residentes que benefician a entidades extranjeras. V.2. Régimen fiscal para no residentes. VI. Aspectos internacionales de las otras formas de mecenazgo. VII. Beneficios fiscales a plusvalías y en tributos locales. VIII. Reflexión final.

Resumen: La globalización es un fenómeno que se ha relacionado con las actividades económicas y, en este sentido, ha influido sobre la fiscalidad marcando una tendencia de fomento de su desarrollo. El mismo fenómeno abarca otras actividades humanas como son las sociales, las culturales, las asistenciales, etc. Diferentes entidades sin ánimo de lucro las realizan ya no solo en su territorio sino también en el extranjero, por lo que también ha de adaptarse su fiscalidad. El fenómeno tributario en este punto, de la misma manera que ocurre con lo económico, también ha de ser considerado más allá de las fronteras territoriales en las que se encierra y, con esta idea, se estudia la fiscalidad internacional del fomento fiscal a acciones de interés general en el ordenamiento tributario vasco.

Palabras clave: entidades sin fin de lucro, beneficios fiscales, globalización, filantropía.

## I. INTRODUCCIÓN

En fechas cercanas a la redacción de este trabajo, se podían leer algunos titulares en la prensa dando una dimensión práctica del tema que se quiere tratar en estas líneas. Según aparece en el periódico electrónico *«eldiarionorte.es»*, con fecha de 10

ISBN: 978-84-7777-502-7

de enero de 2016, «Una de cada cuatro empresas del Tercer Sector tiene problemas económicos», reiterando la noticia que el periódico electrónico *«la información.com»* ya publicaba tres días antes con el titular «Una de cada cuatro organizaciones del Tercer Sector en Euskadi tiene problemas de liquidez o tensiones de tesorería». El aspecto básico de estos artículos periodísticos es que la crisis ha afectado de forma clara las posibilidades económicas de las entidades que forman el Tercer Sector en el País Vasco. Lo aseverado en los titulares es apoyado con datos estadísticos al mencionar que el 38% de las organizaciones (de un total de 3000) padecen una disminución de su volumen económico desde que se inició la crisis en 2008. No obstante, un 5 por 100 lo ha mantenido y un 57% incluso lo ha aumentado. También señalan a la disminución de la financiación pública como una causa de la situación de cierta precariedad económica de las organizaciones estudiadas.

De lo anterior se deriva que la financiación de origen público es uno de los pilares sobre los que se asienta la viabilidad económica de entidades del Tercer Sector. Esa financiación pública puede ser de carácter directo en forma de subvenciones o ayudas, lo que supone un flujo de fondos desde los presupuestos de las entidades públicas hacia esas organizaciones. Pero también puede ser de carácter indirecto en tanto que, a través del poder tributario, las entidades que lo ejercen pueden establecer medidas que diferencian la contribución de los entes del tercer sector a los gastos públicos. Concretamente, a través de beneficios fiscales puede favorecerse la posición de esos entes en comparación con otras entidades cuyo objeto o razón de ser es diferente al mercantil: la obtención de lucro[1].

De inmediato surge la necesidad de justificar esa diferenciación entre contribuyentes a los gastos públicos, cuyo trato ha de ser acorde con un principio de igualdad. El Tercer sector se ha caracterizado por agrupar una amalgama de entidades que no pueden agruparse en el primer sector (Estado) o en el segundo sector (Mercado) y cuyo objeto puede ser de variado tipo: educación, sanidad, exclusión social, ideología, religión, deporte, atención a la discapacidad, medioambiente, etc. No se trata de entidades que tengan como objeto la administración de lo público desde el sector público o intervenir en el mercado produciendo bienes o proveyendo de servicios. Más bien, en términos generales o abstractos, son consecuencia de iniciativas privadas que buscan el bienestar social sin la prioridad de obtener por ello beneficio económico por inversión de patrimonio.

En algunos casos esos intereses y objetivos son semejantes a los que ha de procurar un Estado social como el que se pretende constituir a tenor del art. 1 de la Constitución (en adelante CE). Recuérdese que en el texto de la Norma Fundamental se encuentran objetivos como, por ejemplo, la protección social y económica de la familia (art. 39 de la CE), de la salud (art. 43 de la CE), cultura (art. 44 de la CE), medio am-

[1] Recuérdese aquí el art. 116 del Código de Comercio cuando dice que: «*El contrato de compañía, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro, será mercantil (…)*».

biente (art. 45 de la CE), patrimonio (art. 46 de la CE), vivienda digna (art. 47 de la CE), juventud (art. 48 de la CE), discapacitados (art. 49 de la CE), etc. Esta coincidencia de intereses justifica que el régimen fiscal de aquellas entidades que también los procuran incluya medidas de beneficio singular. Así mismo, esas medidas tributarias favorables tienen un marcado acento extrafiscal en tanto fomentan la creación, mantenimiento y la acción de entidades formadas por los sujetos privados que complementan e incluso, en ocasiones, sustituyen la acción pública.

Generalmente se estima que esas entidades tienen una acción centrada en la comunidad social que les es más cercana, por lo que se encuentran fuertemente vinculadas con su territorio. La lógica lleva a concluir que este factor refuerza la idea anterior, esto es, que se ha de apoyar fiscalmente su acción en tanto que los poderes públicos son ayudados en el cumplimiento de sus deberes legales (derechos de los ciudadanos previstos en el ordenamiento jurídico) por los propios sujetos privados[2], quienes van, con su acción, más allá del deber de contribuir a los gastos públicos mencionados en el art. 31.1 de la CE. Sin embargo, la realidad actual muestra cómo las entidades han superado las fronteras estatales extendiendo sus acciones más allá y allegando recursos y realizando actividades a otras comunidades sociales diferentes a las que están territorialmente vinculadas[3]. En términos paralelos a lo que ha sucedido con la globalización económica también está sucediendo con la globalización de las acciones de las entidades que no tienen como fin intervenir en un mercado sino objetivos de carácter social como los apuntados antes.

Los sujetos privados han mostrado actividad e iniciativa a lo largo del tiempo en aquellos campos de interés general que, en un principio —dependiendo, no obstante, de las opciones ideológicas de los sujetos más o menos cercanas a opciones sociales o liberales—, podrían ser atendidos por los Estados. En el ámbito interno se han organizado para prestar atención a objetivos que están directamente relacionados con el interés general centrándose en la comunidad social más cercana, pero también han ido asumiendo cada vez más tareas con alcance internacional con lo que han incorporado esta perspectiva de forma ordinaria a su acción.

Esta realidad plantea una pregunta: si las entidades del Tercer sector llevan a cabo acciones en otros Estados diferentes al de residencia, ¿se han de mantener las singularidades fiscales caracterizadas por un trato fiscalmente favorable, cuando la acción

---

[2] Es esta ya una vieja cuestión en el campo de las Ciencias de la Economía pública. El Estado social ha sido criticado por su tendencia al aumento del gasto público puesto que se le han ido encomendando diferentes objetivos de bienestar social que son causa de un endeudamiento excesivo. Es por este motivo que se pone como una posible solución el que la comunidad social, los sujetos privados, asuman costes y tareas en los ámbitos en los que el Estado se ha mostrado insuficiente. *Vid*. en este sentido JIMÉNEZ DÍAZ, A.: *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, McGraw-Hill, Madrid, 1998.

[3] Ejemplos de esta internacionalización de la acción no lucrativa serían la Fundación Vicente Ferrer, con origen en la India y expansión en España (http://www.fundacionvicenteferrer.org/), la Fundación española ANESVAD, con acción humanitaria fuera de nuestras fronteras (http://www.anesvad.org/), o la organización francesa Médicos del Mundo, con red internacional (http://medicosdelmundo.org).

ISBN: 978-84-7777-502-7

de la organización es internacional? No se trata de una cuestión novedosa en tanto que la dimensión internacional de las acciones propias del tercer sector es un tema que ha sido tratado durante décadas, tal y como puede probarse con diversa documentación[4]. En el debate planteado se dan dos posturas: la de aquellos que consideran que la respuesta ha de ser afirmativa, si bien basándose en un principio de equivalencia o equiparación que haga reconocible para un Estado y su orden jurídico la acción que realiza una entidad propia en el extranjero o una entidad extranjera, y la de aquellos que niegan tal posibilidad con el argumento de que un beneficio fiscal constituye gasto público que, en cualquier caso, ha de revertir sobre la sociedad que lo realiza, además de evitar que esas entidades puedan servir de instrumentos en planificaciones fiscales agresivas o, directamente, calificables como evasivas.

El presente trabajo quiere aproximar una respuesta a esta pregunta en relación con las entidades sin fines lucrativos que están ubicadas en el País Vasco, fijando así el estado de la cuestión desde el punto de vista de la norma tributaria vigente. Para ello, en primer lugar, se dedica un apartado II a identificar estos sujetos y determinar el marco jurídico que les es aplicable en materia fiscal. En segundo lugar, en el apartado III, desde la perspectiva del derecho tributario internacional y del derecho internacional tributario, se examina la fiscalidad de las actividades económicas desarrolladas fuera del territorio vasco por entidades residentes. También se considera, en un apartado IV, qué régimen jurídico tributario tienen las entidades de semejante carácter pero no residentes si obtienen rendimientos en ese territorio. Finalmente, con la intención de dar una respuesta lo más completa posible, se estudia en un apartado V qué sucede con el régimen fiscal de residentes y no residentes en el País Vasco que favorecen económicamente a entidades sin ánimo de lucro sitas en el extranjero o en el País Vasco respectivamente. En el apartado VI se hace un breve tratamiento de la fiscalidad local con la misma perspectiva internacional. Se cierran estas páginas con una reflexión final que, lógicamente, no deja de ser un conjunto de apreciaciones subjetivas sobre lo expuesto previamente.

---

[4] Sobre esta cuestión pueden ponerse como ejemplo documentos como la Resolución de 13 de marzo de 1987, de la comunidad Europea (Res. A-2-196/1986 de las Comunidades Europeas, DOCE n.º C99/205, de 13 de abril de 1987), cuyo punto 7 dice que la UE *«Considera plenamente justificado favorecer por medio de desgravaciones fiscales específicas a las asociaciones sin fines de lucro que brindan un servicio de interés general y que se basan en la pertenencia voluntaria de sus asociados, con el fin de paliar las demasiado frecuentes modicidad y precariedad de sus recursos, y propone que tales disposiciones fiscales sean objeto de una recomendación de armonización entre los Estados miembros con el fin de garantizar una mayor igualdad en la situación de asociaciones que anhelan unirse para llevar a cabo una cooperación comunitaria»*.

Este documento se inspira en la recomendación 656 de la Asamblea Consultiva del Consejo de Europa relativa al régimen fiscal de las organizaciones sin fines de lucro de 1972, en cuyo debate se planteó si la extensión del régimen fiscal favorable no podía contribuir al aumento de la evasión fiscal. A ellos les acompañan otros, como el estudio de 2014 del *European Foundation Centre* y *Transnational Giving Europe*: *Taxation of cross-border philanthropy in Europe after Persche and Stauffer. From landlock to free movement*.

## II. IDENTIFICACIÓN DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO Y DEFINICIÓN DE SU MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO EN EL PAÍS VASCO

En la Introducción se ha aludido al tercer sector diferenciándolo de un primero y segundo sector por no responder ni al Estado ni al Mercado. En este concepto se agrupan entidades de diverso tipo que van desde asociaciones y fundaciones a colegios profesionales pasando por sindicatos, partidos, agrupaciones religiosas, cooperativas, etc. Es un concepto de perfiles difusos, incluyendo a entidades que no son todas ellas de interés para estas líneas, que se van a centrar en aquellas que, realizando su actividad, mantienen estas características[5]:

1) Se trata de organizaciones formales en tanto se rigen por unos estatutos y se han de inscribir en el correspondiente registro.
2) No tienen finalidad lucrativa en tanto que su objetivo no es la obtención de un beneficio económico a través de inversiones patrimoniales, sino que se identifica con atender las necesidades y mejorar las expectativas vitales de sus socios o de la comunidad social en la que se insertan.
3) Su base es eminentemente privada en tanto que no dependen de las autoridades públicas en cuanto a su organización.
4) Su gestión, al igual que su acción, no repercute en forma de beneficios económicos para los gestores más allá de cubrir los costes de sus funciones.

Con estas características pueden identificarse a las fundaciones, entendidas como patrimonio afecto a la realización de fines de interés general, a las asociaciones de interés público, entendidas como unión de particulares para la realización de actividades de interés general, a las mutuas en sus diversas modalidades (de seguros, previsión social o accidentes de trabajo y enfermedades profesionales) y a las cooperativas que puedan calificarse de 'entidad de utilidad social'.

Para examinar la fiscalidad de las acciones internacionales que estas entidades puedan llevar a cabo han de considerarse, lógicamente, las particularidades que implica el que puedan estar residiendo en el País Vasco. Es un elemento conocido que la Disposición Adicional Primera de la CE dispone que la norma fundamental ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. En el ámbito de la fiscalidad esta previsión se traduce, posteriormente, en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, sobre Financiación de las Comunidades Autónomas, en una Disposición Adicional primera que regula que el sistema tradicional de concierto económico se aplicará a la Comunidad Autónoma del País Vasco de forma acorde con su Estatuto de Autonomía.

El art. 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco (en adelante EAPV) establece que las relaciones de orden tributario entre el País Vasco y el Estado vendrán regula-

[5] Se sigue en esta relación de características a MONTSERRAT, J.: *La fiscalidad de las fundaciones y asociaciones*, Gestión 2000, Barcelona, 2004, pp. 14-15.

ISBN: 978-84-7777-502-7

das mediante el sistema foral tradicional de Concierto o Convenio Económico. Dicho sistema habrá de ajustarse a los principios y bases que se recogen en el apartado 2 del mismo precepto de los que se deriva que las Instituciones vascas competentes, las Diputaciones forales, son titulares de un poder tributario amplio en tanto que cuentan con capacidad de establecer y gestionar un sistema tributario propio. No obstante, este ha de atender a la estructura general impositiva del Estado y coordinarse con ella a través de la pertinente norma. Esta se encarna en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (en adelante LC). En términos generales, en dicha norma se prevén los criterios de reparto de las competencias tributarias entre el Estado y las Diputaciones forales en relación con figuras impositivas que van a afectar a las entidades sin ánimo de lucro a las que se ha hecho alusión antes, en tanto puedan tener algún vínculo con el territorio del País Vasco, y así también son precisados los criterios de coordinación entre sistemas con especial mención a los de carácter internacional[6].

Resumiendo este primer apartado y a riesgo de parecer retórico o innecesario, se ha de dar cuenta de que las entidades sin fin de lucro que puedan mantener algún tipo de vínculo territorial con el País Vasco verán sometido su tratamiento fiscal al ordenamiento vigente en dicha Comunidad. Un ordenamiento que habrá de basarse en las competencias que en materia tributaria reconoce el ordenamiento jurídico a la Comunidad Autónoma vasca y que habrán de ser ejercidas por parte de las Diputaciones provinciales de igual modo que ocurre con respecto a otros contribuyentes de su territorio. Básicamente, se habrá de gravar a entidades residentes mediante el Impuesto concertado sobre Sociedades (en adelante IS) y a no residentes mediante el Impuesto concertado sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR), sin perjuicio de la aplicación de Convenios internacionales en vigor o del ordenamiento de la Unión Europea.

## III. LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO VASCAS Y EL IMPUESTO CONCERTADO SOBRE SOCIEDADES

Ya se ha comentado anteriormente que las entidades del tercer sector y, por supuesto, las entidades que se han identificado como sin ánimo de lucro han evolucionado, de forma que sus acciones no son solo locales o cercanas al territorio en el que se ubican sino también pueden realizar acciones fuera de él. Al mismo tiempo que realizan su actividad fuera de nuestras fronteras, pueden obtener rendimientos de fuentes que se sitúan en el extranjero como, por ejemplo, explotaciones de bienes inmuebles o explotaciones económicas cuyos beneficios se incorporan al patrimonio de la entidad y ayudan a su financiación. Esta cuestión plantea dos perspectivas: por un

[6] Art. 2.1 *in fine* LC: *«En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión europea…»*.

lado, la propia del derecho internacional tributario (constituido básicamente por convenios de doble imposición) y, por otro lado, la del derecho tributario internacional (referido a las normas internas que regulan situaciones con componente internacional).

### III.1. Tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos en el extranjero siendo aplicable un convenio

El problema básico en este supuesto es común a lo que sucede con otros contribuyentes, esto es, se ha de determinar si es aplicable el convenio que haya podido establecer el Estado de residencia con el Estado desde el que se obtiene el rendimiento o Estado fuente y, en su caso, determinar el tratamiento que ha de dispensarse al rendimiento.

En materia de derecho internacional tributario, el País Vasco no posee competencia para suscribir en nombre propio convenios en esta materia (*vid*. art. 149.1.3º y 14º de la CE). En consecuencia, las entidades sin ánimo de lucro residentes habrán de regularse en esta cuestión por el conjunto de convenios que haya suscrito España con diferentes países. No es objeto de este trabajo un estudio sistemático de los diversos tratados suscritos, por lo que se va a limitar a completar el apartado de acuerdo con el Modelo de Convenio sobre Tributación de Renta y Capital (en adelante MCDI) que se va desarrollando en el seno de la OCDE y en el que se basan los convenios en vigor.

El art. 3.1.a) del MCDI establece que, a efectos del Convenio, el término 'sociedad' abarca cualquier persona jurídica o entidad a efectos impositivos. En este texto, por tanto, no se excluye para su aplicación, en términos generales y siempre dependiendo de las negociaciones entre Estados, a las personas jurídicas que no tengan ánimo de lucro. Al hecho de que la persona jurídica esté dentro del ámbito subjetivo del convenio ha de añadirse que se trate de un sujeto residente en el territorio de alguno de los Estados que suscriben el tratado. Según dispone el art. 4 MCDI, el concepto de residente en un Estado significa que, bajo las leyes de ese Estado, puede ser gravado por razón de su domicilio, residencia, lugar de gestión u otros criterios de similar naturaleza. Esto incluye los casos en que el Estado esté dividido en subdivisiones políticas, estados federados o entidades locales y no se aplica en los casos en que el sujeto solo obtiene rentas de fuentes o patrimonio situado en el mismo. No cabe duda, por tanto, que las entidades sin ánimo de lucro que mantengan un vínculo territorial con el País Vasco en forma de residencia o domicilio fiscal han de estar sometidas, por lo que se refiere a cuestiones fiscales, a aquellos tratados que haya podido suscribir España para resolver cuestiones de doble imposición tributaria, siempre que no se prevea su expresa exclusión.

Determinada la aplicabilidad plena de un Convenio de doble imposición a una entidad sin fin lucrativo con residencia en el País Vasco, se ha de dar el siguiente paso considerando cómo son tratadas las obtenciones de renta de fuente extranjera. En principio, el MCDI no prevé un trato singular a modo de beneficios en su articulado pues, de hecho, no es su objeto. En todo caso se trata de un instrumento a través del cual se determina qué Estado ha de gravar la manifestación económica que se trate y, posteriormente, aplicar el método pactado para eliminar la doble imposición (méto-

ISBN: 978-84-7777-502-7

dos de exención o imputación). Así pues, la entidad, por ejemplo, podrá obtener rendimientos por actividades económicas con o sin establecimiento permanente (arts. 5 y 7 del MCDI), dividendos (art. 10 MCDI), intereses (art. 11 MCDI) o ganancias de capital (art. 13 MCDI), siendo plenamente aplicable el convenio. Ahora bien, siendo el convenio un instrumento para determinar qué Estado grava una manifestación de riqueza (el de residencia o el de la fuente[7]), será aplicable su ordenamiento interno en el que sí puede tenerse en cuenta la calidad de la entidad gravada. En consecuencia, para el caso de las entidades sin fin de lucro vascas habrá de aplicarse, en su caso, la normativa interna sobre el IS, que tendrá, como se verá, en cuenta sus circunstancias.

### III.2. Tratamiento fiscal de los rendimientos obtenidos en el extranjero en el marco del Impuesto concertado sobre Sociedades

En el supuesto de que sea aplicable el ordenamiento interno dado que la entidad sin fin lucrativo obtiene, de acuerdo con las normas del convenio que sea aplicable, rendimientos gravables en el territorio de residencia o, no existiendo tal convenio, obtiene rendimientos de fuente extranjera, habrá que atenerse a la distribución de competencias tributarias que, como se ha mencionado, existe entre el País Vasco y España en materia de imposición sobre sociedades.

El art. 14.1 de la LC dispone que el IS es un impuesto concertado que ha de aplicarse a aquellos sujetos que tengan su domicilio fiscal[8] en el País Vasco. Cuando se identifican con entidades sin ánimo de lucro, por tanto, se encuentran sometidos a lo que prevean las Normas Forales 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava, 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia y 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades de Gipuzkoa (en adelante se citan conjuntamente como NNFFIS).

El art. 14 de la LC hace precisiones importantes para aquellas entidades que pudieran tener un volumen de operaciones de entrega de bienes y prestaciones de ser-

---

[7] Por ejemplo, en el caso de rendimientos empresariales sin establecimiento permanente, el art. 7 MCDI establece el Estado de residencia o el Estado fuente si hay en él un establecimiento permanente; si se trata de dividendos, el art. 10 MCDI establece un caso de imposición compartida de forma que se grava la renta por el Estado de residencia y puede preverse un impuesto en el Estado fuente a modo de retención.

[8] Por domicilio fiscal, siguiendo el art. 48.2.b) de la LGT, ha de entenderse para las personas jurídicas el domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de negocios. En otro caso ha de identificarse con el lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. De forma subsidiaria, en caso de no poder identificar un domicilio fiscal, prevalecerá como punto de conexión el lugar en el que radique el mayor valor del inmovilizado.

Por su parte, los arts. 48.2.b) de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, el art. 47.2 b) de la NF 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y el art. 48.2.b) de la NF 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante NNFFLGT) establecen una definición similar pero sin hacer mención al criterio subsidiario último relativo al lugar donde radique el mayor valor de inmovilizado. Este criterio lo prevén para la aplicación concreta de la regulación relativa al IS tal y como figura en el art. 4.1 segundo párrafo de las NNFF 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Álava, 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia y 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades de Gipuzkoa.

vicios superior a los siete millones de euros, obtenidos en un 75 por cien fuera del territorio foral en el que esté ubicado el domicilio fiscal, ya que para ellas será de aplicación la normativa propia del territorio común[9]. Así mismo, cabe la posibilidad de extender el régimen sobre IS que establezca la comunidad foral cuando el domicilio fiscal esté en territorio común pero, de forma simétrica a lo antes previsto, la entidad que tenga el mismo volumen de operaciones las realice totalmente en el País Vasco. Relacionados los criterios que determinan la normativa aplicable a la entidad sin ánimo de lucro y que dependen de dónde se sitúe su domicilio fiscal y el volumen de sus operaciones, hay que explicar el supuesto en que sea de aplicación plena la normativa vasca a los rendimientos de fuente internacional sin perjuicio, como se sabe, de la existencia de aquellos convenios que pueda haber suscrito España (art. 7 de las NNFFIS).

Se parte del supuesto básico en el que la entidad no lucrativa, cuyo domicilio fiscal radica en uno de los territorios forales, obtiene rendimientos de fuente extranjera y que pueden ser de naturaleza diversa (actividades económicas, intereses, donaciones, etc…). La primera cuestión que se ha de dirimir es el carácter de contribuyente del Impuesto concertado sobre Sociedades que tienen las entidades sin fines lucrativos. El art. 11 de las NNFFIS establece que son contribuyentes del IS aquellas entidades que tengan su residencia en territorio español (en el bien entendido que, teniendo su domicilio fiscal en territorio foral, además, han de relacionarse con la Diputación foral correspondiente según el derecho aplicable) y sean personas jurídicas. Se consideran residentes en territorio español las entidades en que concurran alguno de los siguientes requisitos (art. 11.2 de las NNFFIS):

A) Que se hubieren constituido conforme a las leyes españolas.
B) Que tengan su domicilio social en territorio español.
C) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español lo que sucede cuando radique en el mismo la dirección y el control del conjunto de actividades.

Los requisitos apuntados merecen alguna precisión para las diferentes entidades sin fin de lucro que se han señalado más arriba. En relación con la letra A) y según la distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Autónoma vasca, se ha de especificar que la Ley aplicable a las asociaciones sería la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación (en adelante LOA) o la Ley vasca 7/2007, de 22 de junio, de asociaciones (en adelante LAPV); por lo que se refiere a las fundaciones sería de aplicación la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones o la Ley vasca 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones (en adelante LFPV); se aplica a las mutuas el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social o la Ley 20/2015, de 14 de julio, de

[9] Estaríamos considerando, por tanto, la aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y normativa aplicable a las entidades sin ánimo de lucro como puede ser la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

ISBN: 978-84-7777-502-7

ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras según su tipo; y a las cooperativas la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas o la Ley vasca 4/1993, de 24 de junio, de cooperativas (en adelante LCOOPPV).

La letra B) está referida al domicilio social y sobre este aspecto la LOA establece, en su art. 9.1, que las asociaciones que se constituyan con arreglo a la ley han de tener su domicilio en España, que puede ser la sede de su órgano de representación o el lugar en el que se desarrollen principalmente sus actividades. Así mismo, deben tener domicilio en España las asociaciones que desarrollen actividades principalmente en el territorio. Sobre esta cuestión, el legislador vasco señala en el art. 11.1 de la LAPV que las asociaciones que se constituyan de acuerdo con esa ley tendrán su domicilio en el lugar que se establezca en sus estatutos. Las asociaciones no constituidas al amparo de la norma vasca y que no dispongan de domicilio en territorio vasco deben contar con una delegación. Por lo que respecta a las fundaciones, el art. 7.1.c) de la LFPV establece que debe radicar su domicilio en el País Vasco, siendo semejante la regulación que establece el art. 3 de la LCOOPPV cuando dice que el domicilio social está en el País Vasco si es donde realiza preferentemente sus actividades con sus socios o donde centraliza la gestión administrativa y la dirección empresarial.

Las entidades sin fin lucrativo que son contribuyentes del IS y tributan en el País Vasco de acuerdo con lo anterior, mantienen un tratamiento especial en tanto que sus rendimientos, independientemente del lugar de procedencia, son objeto de beneficios fiscales. El art. 12.2.a) de las NNFFIS establece que están parcialmente exentas las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar de un régimen fiscal especial establecido en la correspondiente Norma Foral. En consecuencia, pueden diferenciarse dos tratamientos en relación con las entidades sin fin de lucro: la exención parcial de sus rendimientos, que se expondrá a continuación bajo el título de régimen ordinario, y el régimen especial para aquellas entidades a las que pueda aplicarse la Norma Foral correspondiente, y que se ha de tratar en otro subapartado con el título de régimen especial.

### III.2.A) Régimen ordinario

Según dispone el art. 12.2.a) de las NNNFFIS, las entidades sin fin de lucro cuentan con el beneficio fiscal de la exención parcial de sus rendimientos, según dispone el art. 38 de las mismas normas, salvo que les sea de aplicación la normativa foral del Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo. Este régimen ordinario de exención parcial se extiende a las Mutuas de Accidentes de trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social que cumplan con lo establecido en sus normas reguladoras[10].

[10] La exención parcial que implica para estas mutuas el art. 38 no se extiende, pues no se mencionan, a mutuas de seguros o de previsión social, a pesar de ser entes sin ánimo de lucro (*vid*. art. 41.1 y art. 43 de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras). Sí que mantienen el beneficio fiscal de tributar a un tipo inferior (21%) al ordinario (28%) (art. 56.3.b) de las NNFFIS).

El art. 38 de las NNFFIS establece que las entidades parcialmente exentas no han de integrar en la base imponible:

a) Las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.
b) Las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
c) Las rentas derivadas de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica, si el importe obtenido se reinvierte en actividades del mismo objeto o finalidad y de forma acorde a los requisitos que prevé el precepto[11].

El precepto aclara, en el apartado 2, que el beneficio no se extiende a los rendimientos procedentes de explotaciones económicas, ni rentas derivadas del patrimonio, ni de transmisiones onerosas que no tengan relación (que no constituyan, no cumplan o no se reinviertan siguiendo el tenor del art. 38.1. a), b) y c) de las NNFFIS) con el objeto social o la finalidad específica. Tampoco se ha mencionado a los posibles rendimientos del capital. En consecuencia, para lo que ahora interesa, la norma foral ha precisado que la capacidad económica que se halla exenta es aquella que puede tener relación directa con el objeto social o finalidad específica de la entidad sin ánimo de lucro, puesto que, de otra forma, se ha de tributar por el rendimiento obtenido como ocurre con otros contribuyentes. Ahora bien, en ningún momento se ha condicionado la aplicación de la exención al territorio en el que esté sita la fuente de los rendimientos sino, en todo caso, a su relación más o menos íntima con la actividad que caracteriza a la entidad. Por tanto, los rendimientos procedentes de sus actividades, los rendimientos de carácter patrimonial o los procedentes de transmisiones tributan o no, y en cualquier caso, en función de si es posible conectarlos directamente con el objeto o finalidad de la entidad sin ánimo de lucro, independientemente de si su fuente se halla dentro o fuera del territorio vasco.

No obstante, añadiendo la circunstancia de que los rendimientos obtenidos pueden serlo desde fuentes sitas en el extranjero se ha de profundizar en la normativa, pues se incluye un factor a tener en cuenta como es la internacionalidad de los rendimientos. Ha de considerarse si son obtenidos mediante un establecimiento permanente sito en el extranjero o se pueden imputar directamente a la entidad sin fin lucrativo

[11] El régimen fiscal que se está estableciendo ha de ser muy cauteloso puesto que pone en mejor posición a unas entidades sobre otras en base a que persiguen fines de interés general y no meramente lucrativos. La conexión entre la actividad económica que se trate y ese fin ha de ser estrecha pues, de otra manera, podríamos estar ante un caso de competencia desleal entre entidades por circunstancias tributarias. Esa vinculación habrá de ser probada por el contribuyente en tanto que la pretende, tal y como se deriva del art. 103.2 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y arts. 101.1 de las NNFF 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava y 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria de Gipuzkoa.

ISBN: 978-84-7777-502-7

de que se trate. En el supuesto de concurrir un convenio de doble imposición, como ya se ha visto, resultaría de aplicación prioritaria el ordenamiento interno. Si el rendimiento obtenido en el extranjero lo fuese a través de un establecimiento permanente, quedaría gravado en el Estado en el que se ubicase (*vid*. arts. 5 y 7 MCDI), por lo que no procedería su gravamen por las Diputaciones forales. Si no existe un establecimiento permanente, las Diputaciones forales podrían gravar ese rendimiento, si bien teniendo en cuenta el art. 38 de las NNFFIS explicado. En los casos de rendimientos específicos, como son los dividendos (art. 10 MCDI) o los intereses (art. 11 MCDI), las Diputaciones forales serían competentes para gravar conforme a la legislación interna que también puede llevar a la aplicación del art. 38 comentado.

En el caso de no tener que aplicar un convenio, para la obtención del rendimiento a través de un establecimiento permanente la normativa foral establece su regulación. Además del art. 38 NNFFIS, ha de tenerse en cuenta que el art. 35 de las NNFFIS regula la exención para las rentas positivas obtenidas a través de un establecimiento permanente cuando se cumplen una serie de requisitos[12]. Uno de ellos es que la renta se derive de la realización de actividades empresariales (art. 35.1.b) de las NNFFIS) en los términos que prevé el art. 33.1 c) de las NNFFIS. Las entidades sin fines lucrativos, por tanto, pueden ver exentos en virtud de esta previsión los rendimientos que por actividades empresariales puedan obtener en el extranjero mediante establecimientos

---

[12] ) El art. 35 dispone que:

*«1. No se integrarán en la base imponible del contribuyente las rentas positivas obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero, siempre que:*

*a) Tales rentas estén sujetas y no exentas a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, en los términos establecidos en la letra b) del apartado 1 del artículo 33 de esta Norma Foral, y los establecimientos que las obtengan no estén situados en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales.*

*b) Que la renta del establecimiento permanente se derive de la realización de actividades empresariales, en los términos previstos en la letra c) del apartado 1 del artículo 33 de esta Norma Foral.*

*2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando el contribuyente haya integrado en un período impositivo anterior rentas negativas procedentes de los citados establecimientos permanentes, la no integración de las rentas positivas a que se refiere este artículo tendrá como límite el importe en que dichas rentas positivas exceda sobre el de las rentas negativas que hayan sido previamente integradas.*

*3. A efectos de esta Norma Foral, se entenderá que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad.*

*En particular, se entenderá que constituyen establecimientos permanentes aquéllos a que se refiere el apartado 1 del artículo 13 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

*Si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tiene suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que de él resulte.*

*4. Deberán ser puestos en conocimiento de la Administración tributaria junto con la declaración por este Impuesto, en la forma que se determine por el diputado foral de Hacienda y Finanzas, cuantos datos con trascendencia tributaria resulten en relación con las rentas que, en base a lo dispuesto en los apartados precedentes, no se integren en la base imponible del contribuyente».*

permanentes igual que sucede con otras personas jurídicas y, en este caso, sin considerar la vinculación a su finalidad específica.

Los beneficios fiscales para rendimientos obtenidos en el extranjero para eliminar la doble imposición también alcanzan a dividendos y participaciones en beneficios (art. 33 NNFFIS) si se dan los requisitos del precepto o a rentas obtenidas por la transmisión de la participación en entidades (art. 34 NNFFIS) en iguales términos. Como en el supuesto anterior del establecimiento permanente, la entidad sin fin lucrativo podría aplicar estas medidas en el supuesto de obtener tales rendimientos combinándose con la exención parcial del art. 38 comentada.

Junto con los beneficios fiscales en forma de exención derivados del carácter especial como entidad sin fin de lucro o del hecho de obtener rendimientos en el extranjero se ha de examinar la deducción por doble imposición del art. 60 de las NNFFIS. Según el precepto será deducible de la cuota íntegra el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS. Evidentemente, esta deducción será aplicada con respecto a todos los rendimientos que no tienen otro beneficio fiscal en forma de exención (como, por ejemplo, los del art. 34 de las NNFFIS antes citados).

En resumen, las entidades sin ánimo de lucro residentes en el País Vasco y con rendimientos en el extranjero aplicarán el convenio que esté en vigor o, en su defecto, la normativa interna. En ambos casos los rendimientos obtenidos mediante establecimiento permanente están exentos y para otros rendimientos el convenio establece aplicar la normativa interna o, cuando proceda, deducciones por doble imposición. Estos beneficios fiscales no son incompatibles con el régimen fiscal especial del art. 38 de las NNFFIS, pudiéndose aplicar así dos órdenes de beneficios: los que son aplicables por ser entidad sin ánimo de lucro no condicionados por la internacionalidad del rendimiento y los que sí se vinculan con esa característica.

#### III.2.B) Régimen especial

En el art. 12.2.a) de las NNFFIS se establece que las entidades sin fin de lucro pueden aplicar el régimen especial del art. 38 antes comentado, salvo que fuera de aplicación la norma foral correspondiente de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Se hace una remisión, por tanto, a la NF 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo de Álava, la NF 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo de Vizcaya y la NF 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo de Guipuzkoa (en adelante NNFFRFESLM).

En el art. 4 de las NNFFRFESLM se establece a qué entidades se les aplicará el régimen fiscal especial que prevén. Según el precepto se consideran entidades sin fines lucrativos las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, así como las federaciones y asociaciones de las mismas, que, persiguiendo fines de in-

ISBN: 978-84-7777-502-7

terés general[13], se encuentren inscritas en el registro correspondiente y cumplen los requisitos que se establecen en el art. 5 de la NNFFRFESLM para ser consideradas sin fin de lucro[14].

---

[13] El propio precepto indica qué ha de entenderse por interés general, identificando la defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación, para el desarrollo, de promoción de voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y estatutarios y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

[14] Según el art. 5 de las NNFFRESLM, las entidades, para ser consideradas con la característica de 'sin fin de lucro', han de reunir los siguientes requisitos:

1.º *Económicos:* Que destinen a la realización de los fines de interés general al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad.
   En el cálculo de estas rentas no se han de incluir:
   1) Las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.
   2) Las obtenidas en la transmisión onerosa de títulos, valores, derechos económicos o bienes de naturaleza mobiliaria que estén integrados en la dotación patrimonial o hayan sido afectados de manera directa y permanente a los fines fundacionales o estatutarios de la entidad sin fines lucrativos, siempre que la contraprestación se reinvierta en bienes o derechos de carácter dotacional o con la misma afección.
c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio, salvo que se trate de rentas obtenidas en la transmisión onerosa de valores cuya antigüedad supere los tres años en cuyo caso el plazo será de diez años.

2.º *Actividad económica realizada:* no ha de consistir en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el volumen de operaciones del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 del volumen de operaciones total de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

Se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno

Según el art. 4 son las fundaciones y las asociaciones las que, en principio, habrán de gozar del sistema fiscal ventajoso. Sin embargo, ha de atenderse también a las NNFF

---

de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

3.º *Gestores:* Los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges, parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Se exceptúa de este requisito a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere la normativa foral sobre IVA, y a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Vasco o del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias, respectivamente, de la Ley 7/1990, de 3 de julio, del Patrimonio Cultural Vasco o de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación.

4.º *Remuneración a gestores:* Los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno han de ser gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

En el supuesto de asociaciones declaradas de utilidad pública los órganos de representación podrán percibir retribuciones siempre que no lo hagan con cargo a fondos y a subvenciones públicas.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto aquí será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del IRPF, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este Impuesto.

5.º *Destino del patrimonio*: En caso de disolución, su patrimonio ha de destinarse en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia estará expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos el régimen tributario previsto para el supuesto en la Norma Foral del IS.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo.

6.º *Memoria:* Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número.

ISBN: 978-84-7777-502-7

sobre el régimen fiscal de cooperativas (Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre régimen fiscal de las cooperativas de Álava, Norma Foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre régimen fiscal de cooperativas de Vizcaya y Norma Foral 2/1997, de 22 de mayo, sobre régimen fiscal de cooperativas de Gipuzkoa). En el Título VII de esas normas se regulan las cooperativas de utilidad pública[15] y de iniciativa social[16], que en ambos casos pueden ser consideradas entidades sin ánimo de lucro. Según dispone el art. 43.2 de la NNFF por lo que se refiere al IS la norma a aplicar será la correspondiente norma foral sobre el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, por lo que se equipara su régimen al de fundaciones y asociaciones.

---

[15] Según disponen el art. 40 de la NF 9/97 y 41 de las NNFF 16/97 y 2/97, a efectos tributarios se considerarán cooperativas de utilidad pública aquellas que, habiendo obtenido tal calificación de conformidad con el Decreto 64/1999, de 2 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento sobre procedimiento y requisitos de las sociedades cooperativas de utilidad pública, cumplan los siguientes requisitos:

a) Que los resultados positivos que eventualmente se produzcan no puedan ser distribuidos entre sus socios, debiendo destinarse a la realización de sus fines.
b) Que el desempeño de los cargos del Consejo Rector tenga carácter gratuito.
c) Que los socios o personas y entidades que tengan con los mismos relación de vinculación que, en su caso, pudiera encuadrarse en el artículo correspondiente en la Norma Foral sobre el Impuesto de Sociedades, no sean los destinatarios principales de las actividades realizadas, ni gocen de prestaciones o condiciones especiales para beneficiarse en la obtención de los mismos.

El Decreto 64/1999, de 2 de febrero, establece en el art. 5.b) que las cooperativas de utilidad pública han de ser entidades que persigan fines de interés general y que carezcan de ánimo de lucro. Este último requisito se ve cumplido cuando:

— Los resultados positivos del ejercicio no se distribuyan entre sus socios.
— Las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al legal del dinero, sin perjuicio de su actualización.
— Las retribuciones de los socios trabajadores, o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no superen el 150% de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el Convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

[16] Las cooperativas de iniciativa social, según dispone el Decreto 61/2000, de 4 de abril, en su art. 1, son aquellas que, sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tienen por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado.

El art. 2 del mismo decreto establece que son consideradas sin ánimo de lucro las cooperativas en las que:

a) Los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios.
b) Las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas.
c) El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los Consejeros en el desempeño de sus funciones.
d) Las retribuciones de los socios trabajadores, o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el ciento cincuenta por ciento de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el Convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

Las entidades que cumplen los requisitos relacionados pueden aplicar un régimen fiscal en materia de IS ventajoso consistente en diversas exenciones. Según los arts. 8 y 9 de las NNFFRFESLM, se eximen de tributar diferentes rendimientos y explotaciones económicas[17]. Las entidades se benefician de estas medidas en función de la naturaleza de las rentas obtenidas y su conexión con su actividad principal, pero no se hace ningún tipo de salvedad en función de la procedencia nacional o foránea de dichas rentas.

Si concurre el factor internacional de manera que la entidad obtiene sus rendimientos en el extranjero, de forma paralela al caso anterior, se darían diversos supuestos. En primer lugar, la existencia de un convenio supondría su aplicación prioritaria y, en el supuesto de que resultase competente para gravar el Estado de residencia —en nuestro caso las Diputaciones forales vascas—, se aplicaría el régimen fiscal especial que se ha descrito. En ausencia de convenio sería aplicable directamente el régimen fiscal

---

[17] «*Artículo 8. Rentas exentas.— Las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos a que se refiere la presente Norma Foral están exentas del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes supuestos:*

*1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:*

*a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 26 de esta Norma Foral y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.*

*b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.*

*c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.*

*2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.*

*3.º Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.*

*4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.*

*5.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.*

*Artículo 9. Explotaciones económicas exentas.— Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas:*

*1.º Las que procedan de las explotaciones económicas que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.*

*2.º Las que procedan de las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.*

*No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el volumen de operaciones del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 25 por 100 del volumen de operaciones total de la entidad.*

*3.º Las que procedan de las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquéllas cuyo volumen de operaciones del ejercicio no supere en conjunto 30.000 euros».*

ISBN: 978-84-7777-502-7

dispuesto en las NNFFRESLM. En segundo lugar, para aquellos rendimientos no exentos obtenidos en el extranjero se aplicarán, sin perjuicio de la aplicación prioritaria de un convenio, las exenciones a rendimientos imputables a un establecimiento permanente o las deducciones por doble imposición del régimen general.

## IV. EL IMPUESTO CONCERTADO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

En la Introducción a este estudio se ha hecho alusión a que las actividades de las entidades del tercer sector, entre las que se encuentran las entidades sin fin de lucro a las que se dedica, se están globalizando. No se trata, por tanto, de considerar la fiscalidad únicamente de las entidades que son residentes y hacen actividades y obtienen rendimientos fuera de nuestras fronteras. También ha de considerarse el caso inverso, esto es, entidades no residentes que realizan actividades de interés general bien sea en nuestro país, bien sea fuera del mismo, y que reciben u obtienen rendimientos cuya fuente está en nuestro territorio.

La primera apreciación que se ha de hacer es que en el supuesto de entidades sin fines lucrativos que obtienen rendimientos en España será de aplicación, si lo hubiere, el correspondiente tratado por el que se habrán de dirimir los supuestos de doble imposición. Con su aplicación se determinará, como ya sabemos, qué Estado es competente para gravar la renta o patrimonio de la entidad y, en caso de no existir, habrá que aplicar el derecho interno. Tanto en el supuesto de que sean los Territorios Forales los competentes en gravar la riqueza por lo que se extrae del Tratado internacional, como si es de aplicación directa el ordenamiento interno, se mezcla la cuestión de si ha de ser tenida en cuenta la característica de la entidad no residentes a efectos de aplicarle las ventajas fiscales que regula el ordenamiento tributario foral para las entidades residentes.

De forma paralela a lo que se ha tratado en el supuesto anterior se han de considerar, por un lado, un régimen ordinario basado en el Impuesto concertado sobre la Renta de No Residentes (en adelante IRNR) y, por otro lado, la normativa foral sobre el régimen fiscal de entidades sin fin de lucro.

### IV.1. Régimen general

El art. 21 de la LC establece que el IRNR es un tributo de carácter concertado que, en principio, ha de regirse por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas por el Estado. Ahora bien, a los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de entidades residentes en el extranjero se les aplica la normativa foral siguiendo lo establecido en el art. 14 de la LC que, recordemos, ordena las competencias en la materia entre el Estado y las Diputaciones forales en función de la territorialización del volumen de operaciones y la ubicación del domicilio fiscal (*vid*. art. 15 de la LC). Por su parte, el art. 22 de la LC establece qué sucede cuando no existe establecimiento permanente, pero sí rendimientos obtenidos en el territorio español, de forma

que ha de resolverse cuándo las Diputaciones forales han de exaccionar u obtener el tributo. Según el precepto todo se ordena en función de unos puntos de conexión territorial para cada forma de rendimiento[18].

Así pues, en función de la normativa del concierto se ha de dirimir cuándo es aplicable la normativa foral sobre IRNR, que se encarna en la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de Álava, Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de Vizcaya y Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de Gipuzkoa (en adelante todas ellas NNFFIRNR).

El tributo habrá de aplicarse a las entidades sin fin de lucro no residentes que obtengan rendimientos en los correspondientes territorios forales, bien sea mediante establecimiento permanente sito en ellos, bien sea mediante una fuente de renta situada en el territorio. En ambos casos, la aplicación de la normativa foral del tributo, así como su exacción, habrán de hacerse conforme a las normas de conflicto territorial que establecen las NNFFIRNR en sus arts. 1 y 2 y sin perjuicio de los convenios que pasen a formar parte del ordenamiento interno español (*vid*. art. 4 NNFFIRNR). Una entidad sin fin de lucro se entenderá que no es residente pero sí contribuyente cuando, en buena lógica si se aprecia lo comentado más arriba para la sujeción al IS, no se constituye conforme a leyes españolas, ni tiene su domicilio social en territorio español, ni tampoco tiene su sede de dirección efectiva en este territorio (*vid*. art. 6.3 de las NNFFIRNR).

Si fuese aplicable un convenio, se determina la existencia de un establecimiento permanente (art. 5 MCDI) al que se atribuyen rendimientos de actividades económicas (art. 7 MCDI) que tributan conforme al ordenamiento interno. En otro caso o en supuestos de rendimientos singulares, como inmobiliarios (art. 6 MCDI), dividendos (art. 10 MCDI), intereses (art. 12 MCDI), etc., para determinar su tributación se aplicará el convenio en el que, solo si los Estados lo han previsto, se podrían eximir de tributar las rentas por tratarse de un ente sin fin de lucro quien las obtiene. Si no es así, habrá que estar al ordenamiento interno que resulte de aplicación en virtud del convenio.

El hecho imponible del IRNR lo constituye la obtención de rendimientos por parte de la entidad que, como se viene diciendo, pueden ser mediante establecimiento permanente o directamente (art. 12 NNFFIRNR). En el primer caso, el art. 13.1 de las NNFFIRNR prevé qué ha de entenderse por establecimiento permanente y, siguiendo el art. 16, a ese elemento habrá de imputársele diferentes rendimientos con los que conformar la base imponible correspondiente. No obstante, para determinar el rendimiento han de considerarse las exenciones que se recogen en el art. 14 de las NNFFIRNR. En ese listado no se han previsto expresamente exenciones relativas a entidades sin fines lucrativos con actividades de interés general por lo que, en su

[18] Por ejemplo, a los efectos que ahora interesan, el art. 22.Dos establece que corresponde exaccionar a las Administraciones vascas el IRNR cuando los rendimientos procedan de explotaciones económicas que se realizan en territorio vasco o se trata de rendimientos derivados de bienes inmuebles sitos en el País Vasco.

ISBN: 978-84-7777-502-7

caso, serán aplicables, como no puede ser de otra manera, no por la calidad de quien las obtiene sino porque se da el supuesto de hecho de la exención.

Siguiendo el art. 18.1 de las NNFFIRNR, la base imponible del establecimiento permanente habrá de determinarse siguiendo el régimen general del IS con las precisiones que el propio precepto establece. Esta regulación plantea la pregunta de si, cuando la norma foral hace referencia al régimen general del IS, ¿cabe hacer alguna precisión en relación con establecimientos permanentes de no residentes que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro? Dicho en otros términos, cuando se hace referencia al régimen general, ¿ello permite aplicar las especialidades que regula la norma foral (recuérdese el art. 38 o el régimen especial para entes sin fin lucrativo que se han tratado) para entidades residentes sin fin lucrativo o, por el contrario, lo excluye?

La norma foral guía una respuesta a lo planteado en el art. 18.1.d) NNFFIRNR cuando establece que no es de aplicación lo dispuesto en el art. 38 de la norma foral que regula el IS, que, recordemos, establece el régimen fiscal ventajoso para las entidades sin fines lucrativos que se recogen en el art. 12.2 de las NNFFIS. En consecuencia, la autoridad foral entiende que no ha de aplicarse el régimen fiscal especial del art. 38 de las NNFFIS a establecimientos permanentes de entidades sin ánimo de lucro no residentes. No aclara, de momento, qué ha de suceder con el régimen fiscal especial que para algunas de dichas entidades también se ha dispuesto en el ordenamiento tributario vasco.

Sobre esta cuestión sorprende la diferencia que existe con la normativa estatal en tanto que el art. 18 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR no establece una regulación semejante que excluya de aplicación el régimen especial que se prevé en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en sus arts. 9.2 y 109 a 111 o la aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo[19].

La regulación vasca en este punto puede criticarse por contradictoria con diferentes parámetros que rigen el sistema tributario. El art. 2 de la LC establece que el sistema tributario de los Territorios Históricos ha de seguir los principios de coordinación y armonización fiscal, lo que puede entenderse como una limitación a las diferencias entre contribuyentes en uno u otro territorio. Estas podrán estar justificadas si encuentran fundamento en otros ámbitos del ordenamiento, lo que no parece suceder en el presente caso.

A este argumento, no obstante, podría contraponerse que ambos principios, coordinación y armonización, no implican uniformidad, por lo que las diferencias en el tra-

[19] Si se atiende a Consultas tributarias como la 0111-05, de 17 de marzo de 2005, o la V2526-05, de 19 de diciembre de 2005, la Administración tributaria atiende a las circunstancias que rodean al establecimiento permanente para entender si le son aplicables las ventajas fiscales que prevé el ordenamiento español. Si el contribuyente que posee ese punto de conexión territorial con España cumple con los requisitos de la norma, no hay motivo para la aplicación de los beneficios tributarios que recoge el régimen tributario especial.

tamiento son posibles. Sin embargo, cabe reforzar la crítica desde otros dos puntos de vista. Por un lado, el ordenamiento europeo, al que se encuentran, sin duda, sometidas las Diputaciones forales y que sería aplicable en el supuesto de entidades sin fines lucrativos ubicadas en Estados miembros. En dicho ordenamiento uno de sus principios fundamentales es el de no discriminación por razón de nacionalidad previsto en el art. 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE), lo que sería contravenido por la legislación vasca al limitar el régimen jurídico. Las entidades sin ánimo de lucro residentes mantienen un régimen fiscal favorable del que no pueden disfrutar las entidades no residentes constituidas en la Unión Europea (en adelante UE) que tengan un establecimiento permanente en el País Vasco. Así mismo, este resultado podría considerarse contrario al derecho al libre establecimiento del art. 49 del TFUE o al derecho a la libre circulación de servicios del art. 56 del TFUE si no fuese porque estas limitaciones al poder tributario de los Estados no son aplicables cuando se trata de entes sin ánimo de lucro, tal y como consta en los arts. 54 y 62 del TFUE. Ahora bien, sí que hay que considerar la aplicación de la línea abierta por el Tribunal de Justicia de la UE (en adelante TJUE) a través del derecho a la libre circulación de capitales (art. 63 del TFUE) en sentencias como *Stauffer*, C-386/04, de 14 de septiembre de 2006, y *Missionwerk*, C-25/10, de 10 de febrero de 2011, que establecen que es discrecional para un Estado miembro prever incentivos fiscales para entes sin ánimo de lucro así como los requisitos que se han de cumplir, pero ello no ha de implicar excluir a aquellos entes sitos en otros Estados miembros si cumplen con las exigencias que se establecen. En este sentido los Estados han de guiarse por un principio de equiparación, de forma que un ente sin ánimo de lucro residente en un Estado miembro habrá de tener igual trato fiscal si es equiparable en sus características a una entidad sin ánimo de lucro nacional. Para ello, el Estado puede requerir de la entrega de la documentación que estime necesaria e, incluso, hacer uso de los instrumentos de asistencia mutua que estén en vigor (*vid*. Directivas 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011), facilitándose con ello el control que ha de presidir la aplicación de las medidas de beneficio fiscal por la excepción que suponen a un principio de generalidad en la contribución a los gastos públicos.

Por otro lado, hay que considerar si no sería aplicable el principio de no discriminación que se prevé en los convenios sobre doble imposición y cuya cláusula modelo figura en el art. 24 MCDI. Sin embargo, los comentarios a este artículo condicionan su aplicación, en tanto que lo vinculan a las entidades sin fines de lucro en virtud, sobre todo, de un principio de territorialización del gasto público: si los beneficios fiscales a las entidades son gasto público, este ha de revertir en beneficio de la comunidad social que lo cubre[20] y, en tal caso, sería aplicable el principio. No sería efectivo —salvo que los Estados pactasen otra cosa— en el supuesto de que la entidad no residente no beneficiase con su actividad a la comunidad social en cuyo territorio obtiene rendimientos.

En síntesis, la disposición que contemplan las NNFFIRNR que excluye la aplicación del art. 38 de las NNFFIS —sin precisar qué ocurre con el régimen especial que se

[20] *Vid*. comentarios al art. 24 MCDI n.º 11, 13 y 47.

ISBN: 978-84-7777-502-7

prevé para entidades sin fines lucrativos en las NNFF que regulan su régimen fiscal— parece contraria, en su caso, tanto al ordenamiento europeo con la perspectiva que da el TJUE, como es discutible desde una interpretación del principio de no discriminación contenido en los convenios de doble imposición.

La cuestión sobre si son o no extensibles a los establecimientos permanentes de entidades sin ánimo de lucro no residentes los beneficios fiscales de los residentes también se extiende al tema del tipo impositivo aplicable a la base imponible. El art. 19 de las NNFFIRNR se remite al art. 56 de las NNFFIS a estos efectos. En ese último precepto se prevé un tipo general del 28 por 100 y otro inferior del 21 por 100 para entidades parcialmente exentas del art. 12 de las NNFFIS. En consecuencia, y dado que se excluye de aplicación el art. 38 de las NNFFIS como se ha advertido, ¿también se excluye de este beneficio fiscal a los establecimientos permanentes? No especifica nada la norma vasca, lo que puede favorecer la aplicación del tipo fiscal más económico al no excluirse expresamente tal y como sí se hace con la exención, añadiendo, además, las reflexiones anteriores sobre derecho europeo y el principio de no discriminación. El art. 19.2 de las NNFFIRNR establece un tipo impositivo complementario a modo de 'exit tax' para rentas transferidas al extranjero por establecimientos permanentes, si bien no es aplicable en el caso de contribuyentes con residencia en la UE o en Estados con convenio de doble imposición, con la condición, en este caso, de no preverse otra cosa en el tratado y el trato recíproco. A la cuota íntegra resultante, según el art. 19.4 de las NNFFIRNR, le serán aplicables las deducciones y pagos a cuenta en función de las circunstancias del establecimiento permanente.

La segunda posibilidad de estar sujeto al IRNR vigente en el País Vasco es mediante la obtención de rendimientos sin mediación de establecimiento permanente. Este supuesto se regula en los arts. 24 y ss. de las NNFFIRNR, configurándose como un tributo instantáneo y analítico en tanto que grava por separado cada obtención de ingresos, cuya cuantía se determina estimando una base imponible a la que ha de aplicarse un tipo impositivo que puede variar en función de la naturaleza del rendimiento que se trate. De la cuantía resultante solo es posible deducir las cantidades que establece el art. 26 de las NNFFIRNR.

No se menciona que pueda aplicarse algún beneficio fiscal a las entidades sin fin de lucro extranjeras que esporádicamente puedan obtener rendimientos en España. La aplicación del tributo, por tanto, no se adapta a la calidad de la entidad, por lo que cabe apuntar alguna cuestión que insiste en reflexiones anteriores. ¿Qué ha de ocurrir con entidades sin fin de lucro que pueden ampararse en el derecho europeo o en el principio de no discriminación de un tratado que resulte aplicable? En esos casos habría de ceder el gravamen ante el beneficio fiscal —la exención del rendimiento que esté vinculado a la finalidad de la entidad que sea de interés general—, si bien no ha de impedir que se pongan en marcha todos los controles y precauciones que resulten necesarios. En otros términos, el principio de no discriminación o el derecho de libre circulación de capitales del derecho europeo o el principio de no discriminación de un Convenio de doble imposición pueden fundamentar que la desigualdad de trato se vea

como algo injustificado. Sobre todo cuando han aumentado considerablemente la regulación de instrumentos de asistencia mutua entre los Estados tanto dentro del seno de la Unión como a través de tratados internacionales que contemplan el intercambio de información[21]. Estas medidas pueden ser un importante apoyo a los Estados para extender los beneficios fiscales que han diseñado para entidades sin fines lucrativos nacionales a otras extranjeras que mantienen algún tipo de vínculo con el territorio, facilitando con ello, igual que sucede con las entidades con ánimo de lucro, su globalización.

### IV.2. Régimen especial

Una de las cuestiones que queda por determinar es si el régimen fiscal especial que se ha diseñado en las NNFFRESLM es extensible a aquellas que no son residentes en territorio vasco. El art. 2 de las NNFFRESLM dispone que lo previsto en ella, esto es, el régimen fiscal especial para entidades sin ánimo de lucro será de aplicación a los sujetos pasivos a los que resulte aplicable la NNFF tributaria correspondiente del, entre otros tributos, IRNR. Así pues, y en su caso, a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras que reúnan los requisitos que se han establecido para la aplicación del régimen especial (sean entidades sin fin lucrativo en los términos del art. 5 de las NNFFRESLM, persigan fines de interés general del art. 4 de las NNFFRESLM, estén convenientemente inscritas, etc.) les será aplicable la exención de aquellos rendimientos del art. 8 de las NNFFRESLM que tengan relación con el fin perseguido así como los otros beneficios fiscales que puedan disponerse, como es el caso del tipo impositivo reducido del 10 por 100 para rentas no exentas.

Siguiendo el art. 7 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones[22], las fundaciones extranjeras que pretendan ejercer sus actividades de forma estable en España habrán de mantener una delegación en su territorio, que constituirá su domicilio, debiendo inscribirse en el Registro de Fundaciones competente en función del ámbito territorial en el que desarrollen sus actividades. Con ello se obliga a la fundación extranjera a mantener un vínculo territorial a modo de delegación, que puede identificarse con un establecimiento permanente[23] al que aplicar las NNFFIRNR y las NNFFRESLM si se cumplen los requisitos oportunos[24].

---

[21] Por ejemplo, el Convenio de asistencia mutua en materia fiscal de 25 de enero de 1988, la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa entre Estados miembros en la materia o, en el seno de la OCDE, el Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información de 2002.

[22] Se entiende que en este caso es de aplicación la normativa española en tanto que la LFPV se centra en aquellas fundaciones que desarrollan sus funciones principalmente en el País Vasco, lo que resulta acorde con su competencia en la materia establecida en su Estatuto de Autonomía en su art. 10.13.

[23] Según dispone el art. 13.1 de la NNFF, se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente cuando por cualquier título disponga, de forma continuada y habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad. En particular constituyen este establecimiento permanente sedes de dirección, sucursales u oficinas, entre otros.

[24] Sobre la extensión del régimen fiscal especial a entidades sin fin de lucro o residentes con establecimiento permanente puede verse la posición afirmativa de la Administración tributaria cuando de fundaciones se trata en consultas como V0295-12, de 13 de febrero de 2012, o la V2590-12, de 28 de diciembre de 2012.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Por lo que respecta a las asociaciones extranjeras, el art. 2.2 de la LAPV establece que las asociaciones extranjeras que desarrollen principalmente su actividad en la Comunidad Autónoma deben contar con una delegación en el territorio, lo que es paralelo a lo dispuesto en el art. 9.3 de la LOA[25]. Esta delegación bien puede considerarse el establecimiento permanente necesario para que sean de aplicación las NNFFIRNR, pero ¿pueden aplicarse también las NNFFRESLM?

A estos efectos, además de los requisitos de diferente carácter para entender que la entidad no tiene fin lucrativo, se establece que la asociación ha de ser declarada de utilidad pública (*vid.* art. 4 de las NNFFRESLM). Sobre esta cuestión, dado que no se ha determinado expresamente, cabe una respuesta de distinto signo. Positiva, en tanto que la delegación en territorio vasco es de una asociación de la que se asume tal característica por su ley personal, de forma que, si de acuerdo con la normativa vasca o española (art. 42 de la LAPV o art. 32 de la LOA) adquiere la condición de utilidad pública, habría de serle aplicable el régimen jurídico fiscal para entidades sin fin de lucro. La interpretación negativa vendría de no considerar la ley personal y entender que una delegación no puede acceder al carácter de utilidad pública y, por ende, no puede aplicarse el régimen fiscal favorable. Así mismo, esto se reforzaría por la imposibilidad de que las autoridades vascas o españolas pudiesen tener competencia para controlar el efectivo cumplimiento de los requisitos que la ley establece por parte de la asociación extranjera.

A juicio del que escribe, la respuesta correcta sería la positiva puesto que el concepto de utilidad pública no está vinculado al territorio vasco o español sino que está ligado a una serie de temas que bien pueden ser de carácter internacional (educación, derechos humanos, protección de la infancia, etc…). Por ello no parece que pueda rechazarse una solicitud de esta característica a una entidad por el hecho de ser extranjera siendo una asociación. Si esto es posible, el siguiente paso es la aplicación del régimen jurídico fiscal apropiado a la capacidad económica que manifieste —caracterizado por sus beneficios fiscales—, siempre que se cumplan los requisitos correspondientes por parte del contribuyente. Requisitos que, dicho sea de paso, habrían de ser controlados por las autoridades fiscales por medio de los instrumentos que puede ofrecer la asistencia mutua en la materia y que ya se han referido. Añádase a estas ideas que no habría justificación clara en permitir que una delegación de una fundación pudiera aplicar el ventajoso régimen y una asociación extranjera, cumpliendo los requisitos correspondientes, no.

En el caso de entidades sin ánimo de lucro no residentes sin establecimiento permanente las NNFFIRNR no hacen una remisión a la determinación del impuesto aplicando la normativa del IS que, a su vez, lleva al régimen especial de las NNFFRESLM, tal y como sí ocurre con las entidades de igual carácter pero con establecimiento permanente. Ello impide que sea aplicable el régimen especial en este caso, si bien ca-

[25] Esta ley resulta aplicable para aquellos supuestos en que la acción de la asociación extranjera va más allá del territorio del País Vasco, si bien se mantiene una delegación en el mismo.

bría plantear si no resulta discriminatorio en los términos ya comentados en el marco del derecho europeo o el de los tratados de doble imposición.

## V. INCENTIVOS AL MECENAZGO

Hasta el momento se ha procurado describir el régimen jurídico fiscal internacional de las entidades sin fin lucrativo. El tema se quiere completar haciendo también referencia al régimen fiscal que puede ser aplicable a aquellas personas físicas o jurídicas que colaboran económicamente con entidades de ese tipo. Se trata, por tanto, de examinar, en primer lugar, el caso de residentes en el País Vasco que beneficien a entidades extranjeras sin fines lucrativos y, en segundo lugar, el caso de no residentes que beneficien con sus contribuciones a entidades vascas.

### V.1. Régimen de residentes que benefician a entidades extranjeras

Según el art. 18 y ss. de las NNFFRESLM en relación con el IRPF o el IS, los contribuyentes pueden aplicarse unas deducciones en la cuota en función de los donativos, donaciones y aportaciones que realicen a determinadas entidades, que pueden tener un fuerte vínculo con el territorio (Instituto Cervantes o Real Academia de la Lengua Vasca) o no, pues no se especifica este requisito, tal y como ocurre con el concepto universidades o centros adscritos o entidades sin fines lucrativos a las que pueda aplicarse el régimen fiscal especial antes descrito. En relación con esto último ya se ha visto que es posible su aplicación a entidades sin fines de lucro extranjeras siempre que cumplan los requisitos establecidos. En consecuencia, las entidades residentes que pudieran aportar recursos económicos a entidades extranjeras en condiciones de ser tratadas de forma acorde con el régimen fiscal especial podrían aplicar los incentivos fiscales que se regulan.

Pero, si bien no parece que haya problemas en la aplicación de beneficios fiscales a residentes en el País Vasco que donen a entidades sin fin de lucro no residentes con establecimiento permanente, no se aclara si los beneficios son extensibles a entregas realizadas a no residentes sin vínculos con el territorio vasco. La Administración tributaria parece mantener una posición negativa a la extensión si se atiende a la respuesta que da en la Consulta n.º 1518-00, de 8 de septiembre de 2000, con el principal argumento de la dificultad de control que tiene la Administración sobre las características de la entidad donataria.

Sin embargo, a raíz de sentencias del TJUE esta solución parece no ser acorde con el ordenamiento europeo. En la sentencia *Persche*, C-318/07, de 27 de enero de 2009, y en la sentencia *Comisión v. República de Austria*, C-10/10, de 16 de junio de 2011, se trata la aplicación de incentivos fiscales a donativos a entidades sin ánimo de lucro no residentes y se establece una jurisprudencia posibilista paralela a la ya comentada más arriba. El Tribunal entiende que es contrario al ordenamiento europeo negar la aplicación de beneficios fiscales a residentes que donan cantidades o bienes a entes sin ánimo de lucro residentes en otros Estados miembros si son equiparables a los na-

ISBN: 978-84-7777-502-7

cionales, sin perjuicio para el Estado de requerir la documentación y pruebas que considere necesarias.

En el supuesto de entidades sin ánimo de lucro en Estados no miembros, la respuesta negativa bien puede mantenerse[26], a no ser que se haga valer el principio de no discriminación de un tratado en los términos ya aportados (la acción benéfica de la entidad se lleva a cabo en territorio vasco) y las posibilidades que tiene la autoridad tributaria de acudir a los sistemas de ayuda mutua para ejercer el control necesario.

### V.2. Régimen fiscal para no residentes

En relación con las liberalidades previstas que pueden realizar no residentes a favor de entidades sin ánimo de lucro residentes, el art. 26 a) de las NNFFIRNR prevé un beneficio fiscal a modo de deducción para aquellos contribuyentes sin establecimiento permanente. Ese artículo se remite al art. 90 de las NNFF sobre IRPF de Álava y Vizcaya, así como el 91 de la Norma Foral sobre IRPF de Gipuzkoa que, a su vez, se remite al art. 23 de las NNFFIRNR. Este precepto prevé una deducción del 25 por 100 de su base, determinada según el art. 20 NNFFRESLM y, en cualquier caso, la deducción no puede exceder del 10 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo.

Por lo que respecta a contribuyentes del IRNR que operan mediante establecimiento permanente, el art. 23 NNFFRESLM establece que las liberalidades previstas a favor de entidades sin ánimo de lucro residentes se consideran gasto deducible conforme a lo que dispone el art. 22 NNFFRESLM. Así pues, no se aplicará una deducción como la anterior en la cuota pero sí un gasto deducible en la base imponible.

## VI. ASPECTOS INTERNACIONALES DE LAS OTRAS FORMAS DE MECENAZGO

Las NNFFRESLM prevén otras formas de mecenazgo que también pueden ser vistas desde la perspectiva internacional. En el art. 26 de las NNFFRESLM se ha establecido la regulación sobre convenios de colaboración empresarial en entidades de interés general teniendo los gastos realizados en su virtud el carácter de deducibles en el IS, el IRNR o el IRPF si el contribuyente está en régimen de estimación directa. El art. 27 de las NNFFRESLM ha previsto que los gastos en actividades de interés general puedan ser deducibles en los mismos impuestos. El art. 28 de las NNFFRESLM prevé el específico caso de que la adquisición de obras de arte, con los requisitos que establece el precepto, para su donación posterior a las entidades que recogen las propias NNFF supone una partida deducible en los impuestos citados.

---

[26] El art. 18.a) de las NNFFRESLM excluye la aplicación de beneficios a entidades que no estén previstas en el Título II de las NNFFRESLM, que no abarca a entidades sin ánimo lucrativo extranjeras sin establecimiento permanente, pues el régimen especial es en relación con el IS y no con la modalidad del IRNR que grava estos entes.

Si se atiende a los distintos supuestos, puede destacarse que se ha previsto la deducción de cantidades en el IRNR siempre que se trate de contribuyentes con establecimiento permanente. No se ha previsto que se trate de contribuyentes sin dicho establecimiento, lo que impide la aplicación de la deducibilidad de los gastos. Así mismo, por lo que respecta a contribuyentes residentes que realicen las acciones beneficiadas pero con entidades sin ánimo de lucro no residentes, resultarían aplicables las reflexiones ya hechas antes sobre la fiscalidad de residentes que benefician a entidades extranjeras.

El art. 29 de las NNFFRESLM prevé un aspecto dinámico del mecenazgo en tanto que habilita a la Diputación foral correspondiente a relacionar actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general, las entidades beneficiarias y los requisitos y condiciones para dichas actividades. En relación con este aspecto se habilitan incentivos fiscales en el IS y en el IRNR para contribuyentes con establecimiento permanente en forma de deducibilidad como gasto de las cantidades empleadas. Así mismo, una deducción en la cuota resultante tras aplicar la deducción por doble imposición y bonificaciones del 18 por 100 de las cantidades destinadas a actividades declaradas prioritarias. Los beneficios fiscales aquí establecidos son incompatibles con los otros incentivos fiscales. Finalmente, las normas forales prevén también incentivos fiscales para los llamados programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que las diputaciones forales pueden aprobar (*vid.* art. 30 NNFFRESLM). En su caso se prevé que los contribuyentes del IS y del IRNR que tengan establecimiento permanente pueden deducir en cuota un 15 por 100 de los gastos e inversiones que realicen en los conceptos que establece la norma.

En estos dos últimos casos, la ley da un protagonismo cierto a la Diputación foral, quien podrá decidir qué fines de interés general son una actividad prioritaria y qué programas de interés público podrá desarrollar. En este sentido bien puede condicionarlos mediante su territorialidad de manera que contribuyentes residentes no puedan considerar deducibles aportaciones a acciones similares que se desarrollen en el extranjero[27].

## VII. BENEFICIOS FISCALES A PLUSVALÍAS Y EN TRIBUTOS LOCALES

El art. 24 NNFFRESLM establece que las ganancias patrimoniales que puedan producir los donativos, las donaciones y las aportaciones deducibles estarán exentas para los contribuyentes del IRPF, del IS o del IRNR. Se ha de entender en este caso que la exención se extiende a todas las plusvalías gravables por las Diputaciones sin diferenciar si la liberalidad es hacia una entidad sin ánimo de lucro residente o no, siempre

[27] Por ejemplo, en el Decreto foral 21/2015, de 14 de abril, de Álava, se puede observar que las actividades están relacionadas con el territorio alavés, siendo similar lo que ocurre con el Decreto foral 43/2015, de 9 de diciembre, de Gipuzkoa o con el Decreto foral 166/2014, de 16 de diciembre, de Vizcaya.

ISBN: 978-84-7777-502-7

que cumpla los requisitos del art. 19 NNFFRESLM y, a juicio del que escribe, teniendo en cuenta reflexiones anteriores sobre aplicabilidad del derecho europeo o del principio de no discriminación de los convenios de doble imposición.

El mismo precepto, en su apartado 2, extiende la exención al impuesto local sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, lo que completa la regulación que hace el art. 17 NNFFRESLM relativo a los impuestos locales y las entidades sin ánimo de lucro. Se exime en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles aquellos no afectos a explotaciones económicas no exentas; en el Impuesto sobre Actividades Económicas se eximen las explotaciones económicas afectas al fin de interés general que se realice; y en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se exime a las entidades que puedan ser contribuyentes. No se ha excluido del beneficio fiscal a entidades sin ánimo de lucro no residentes que pudieran mantener en territorio vasco inmuebles o derechos gravados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, actividades gravadas por el Impuesto sobre Actividades Económicas o incrementos gravados por el Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, siempre, eso sí, con la perspectiva que imprime, como sucede en otros supuestos, el derecho comunitario o los convenios de doble imposición.

## VIII. REFLEXIÓN FINAL

En la Introducción a estas líneas se planteaba si se mantenían las singularidades fiscales caracterizadas por el trato favorable cuando las entidades sin ánimo de lucro actuaban más allá de sus fronteras nacionales. Dicha cuestión guarda en su interior algo más que un mero sí o no jurídicamente justificado. También introduce considerar la solidaridad internacional llevada a cabo mediante el gasto público: esta no se realiza sólo con los recursos dedicados directamente a ese fin, sino también con los beneficios fiscales que pueden aplicarse a las entidades sin ánimo de lucro que puedan actuar internacionalmente.

No obstante, es posible entender las reticencias de los poderes públicos a extender beneficios fiscales a entidades extranjeras o a las acciones que se realizan fuera de las fronteras. El gasto público que es consecuencia de los regímenes beneficiosos se entiende que habría de repercutir en aquellos que dedican recursos a mantenerlo, de forma que parece una desatención a prioridades nacionales el que puedan aprovecharse los recursos para prioridades extranjeras aunque estén relacionadas con el interés general. Sin embargo, podemos volver a insistir en la misma idea de solidaridad internacional en tanto que es una manera de contribuir al desarrollo de otras comunidades. Una solidaridad internacional que, además, cada vez menos encuentra obstáculos en las imposibilidades de control, en tanto que se han extendido normas relativas a la asistencia mutua y el intercambio de información que permiten estimar si la entidad sin ánimo de lucro extranjera o la actividad que desde una entidad nacional se promociona son una realidad merecedora de amparo.

Esta reflexión sobre el fomento a través de medidas de beneficio fiscal de la globalización o extensión internacional de las entidades sin ánimo de lucro se ha hecho desde la perspectiva del ordenamiento jurídico tributario vasco. Se han ido dando respuestas a varios supuestos: entidades residentes con rendimientos en el extranjero, entidades no residentes con rendimientos en el territorio, contribuyentes residentes que aportan a entidades no residentes y contribuyentes no residentes que realizan también aportaciones. La conclusión que se extrae es que los beneficios vigentes en el País Vasco son extensibles en mayor o menor medida, si bien la normativa interna ha de matizarse en ocasiones en el marco del derecho europeo o en el marco de un convenio de doble imposición y el principio de no discriminación.

De hecho, los casos en que puede resultar discutible la aplicación de las medidas de fomento por motivos como la utilización en planificación fiscal agresiva de los entes, la dificultad de control de las características de entidad sin fin de lucro o que el gasto público ha de territorializarse, hoy en día pueden conjurarse. La extensión de la asistencia mutua, la creación de un espacio filantrópico común a nivel europeo o la previsión en convenios internacionales de un régimen favorable[28] a estas entidades podría contribuir a facilitar su globalización, acompañando así a la económica, que, dicho sea de paso, parece que menos problemas tiene.

[28] Es el caso, por ejemplo, del art. 22 del convenio de doble imposición entre Estados Unidos y México, que extiende exenciones previstas en los ordenamientos internos a organizaciones con fines religiosos, educativos o de beneficencia. Una regulación similar se prevé en el art. 21 del Convenio entre Estados Unidos y Canadá.

ISBN: 978-84-7777-502-7

# Tributación en territorio foral de las rentas derivadas de bienes inmuebles de no residentes

Luz Ruibal Pereira

Sumario: I. Normativa y ámbito territorial de aplicación. II. Ámbito objetivo: bienes inmuebles sometidos a gravamen. III. Ámbito subjetivo: contribuyentes. IV. Régimen de tributación. 1. Tributación cuando existe un convenio de doble imposición. A) Rendimientos incluidos en el artículo 6 del MCOCDE: capital inmobiliario e imputaciones de renta. B) Rentas incluidas dentro del artículo 13 del MCOCDE: ganancias y pérdidas patrimoniales. C) Rentas del artículo 7 del MCOCDE: rendimientos de actividades económicas. 2. Tributación de las rentas inmobiliarias conforme a la normativa interna: la LIRNR y las normas forales que regulan el IRNR. A) Tributación de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. B) Tributación de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente. *a) Rendimientos de capital inmobiliario. b) Ganancias patrimoniales. c) Rendimientos de actividades económicas. d) Imputaciones de renta.* C) Tributación de las rentas obtenidas por una entidad en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español. 3. El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

Resumen: El estudio del régimen de tributación que corresponde en el País Vasco a los no residentes que obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles radicados en dicho territorio constituye el objeto del presente trabajo. Por ello, dedicaremos las siguientes páginas al análisis de cómo un no residente en España que posea bienes inmuebles en territorio foral o derechos sobre los mismos puede resultar obligado a pagar la deuda tributaria derivada de la generación de rendimientos de capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas, ganancias patrimoniales o imputaciones de renta. Para ello, deberemos tener en cuenta si existe o no Convenio de Doble Imposición con el Estado de residencia y diferenciar entre tributación mediante establecimiento permanente, en cuyo ámbito se reconoce cierta capacidad normativa a las Diputaciones Forales, y gravamen de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente, donde la regulación foral es coincidente con la contenida en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Finalmente, el gravamen de las rentas inmobiliarias deberá completarse con el estudio del gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes.

Palabras clave: bien inmueble, establecimiento permanente, vivienda habitual, ganancia patrimonial, rendimientos de capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas, imputaciones de renta, normas forales.

## I. NORMATIVA Y ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN

Cuando nos encontramos en el ámbito de la tributación con un componente internacional se debe atender, en un primer momento, a la existencia o no de Convenio para evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI) entre el país en el que se obtiene la renta y el país de residencia de la persona física o entidad que obtiene dicha renta. Ello es así porque, de existir Convenio, éste nos señalará cuál es el Estado que tiene potestad para gravar la renta de que se trate.

En el Derecho tributario internacional convenido, las rentas procedentes de los bienes inmuebles suelen someterse a tributación compartida entre el Estado en el que esos bienes estén situados, con independencia de dónde resida el titular de los mismos (manifestación del principio de territorialidad), y el Estado de residencia del contribuyente. Esto puede comprobarse a través de lo establecido en dos de los artículos del MCOCDE que hacen referencia expresa a los bienes inmuebles: el artículo 6.1 y el artículo 13.1[1].

Esto significa, como es sabido, que ambos Estados someterán a tributación la renta y será necesario, para evitar problemas de doble imposición, la adopción de medidas internas por parte de los Estados y/o a través de CDI, lo que se traduce en la utilización, por parte del Estado de residencia, de alguno de los mecanismos previstos en el artículo 23 del MCOCDE para evitar la doble imposición (método de exención o de imputación). Sin embargo, como hemos dicho, esta es la regla general, pero nada impide que los Estados firmantes de un convenio específico puedan acordar una potestad exclusiva de imposición. Así, por ejemplo, sucede con el Convenio Hispano-Austriaco para evitar la doble imposición internacional en el que la potestad tributaria recae exclusivamente en el Estado de la fuente[2]. En otras ocasiones, como señala Vega Borrego, existen CDI que siguen lo establecido en el artículo 6.5 del MCUSA, de 17 de febrero de 2016, de acuerdo con el cual se permite al no residente optar por tributar en la fuente por los rendimientos inmobiliarios netos.

Una vez determinado el Estado o Estados (en el supuesto de tributación compartida) que puede gravar la renta, será la norma interna la que determinará el modo de tributación de la misma.

En caso de no existir Convenio entre los Estados, será directamente nuestra norma interna la que nos indique si es susceptible de gravarse en nuestro territorio la renta obtenida así como la forma de gravamen.

Si la renta se obtiene en territorio común, la norma aplicable será la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes. Sin embargo, si la renta se obtiene en territorio foral (País Vasco y Navarra), habrá de estarse a la normativa que en materia de no residentes

[1] *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD, París, 2014.

[2] Artículo 6.1 del Convenio. Instrumento de 20 de diciembre de 1966, de ratificación del Convenio entre España y la República de Austria para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio.

ISBN: 978-84-7777-502-7

haya sido aprobada por las Juntas Generales, que deberá ser idéntica a la norma estatal, salvo que tengan atribuida algún tipo de capacidad normativa.

En el caso del País Vasco, objeto de este trabajo, el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 21 que el Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado[3]. No obstante, en caso de establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco se aplicará la normativa autónoma del IRNR de conformidad con las normas forales en materia del Impuesto sobre Sociedades.

En virtud de dicha previsión, la última regulación aprobada viene recogida, para cada provincia, en las siguientes Normas Forales:

— Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Territorio Histórico de Gipuzkoa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
— Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Territorio Histórico de Araba, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
— Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la Norma Foral se interpretará en concordancia con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, según proceda[4].

Por lo tanto, siendo el Impuesto sobre la Renta de no Residentes un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida (entre la que se incluirán los rendimientos derivados de bienes inmuebles), los parámetros para la aplicación de esta normativa foral son dos:

— Que se trate de rentas obtenidas por personas físicas o entidades no residentes en territorio español.
— Que las rentas derivadas de bienes inmuebles se consideren obtenidas en el Territorio Histórico de Araba, Bizkaia o Gipuzkoa.

---

[3] El Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

[4] Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En el ámbito foral, cuando resulten de aplicación: Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Araba; Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa; Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia.

Teniendo en cuenta que, desde el punto de vista fiscal, estamos combinando la obtención de rentas por no residentes con el hecho de que las rentas se graven conforme a la normativa específica foral, será necesario determinar dos circunstancias:

— El concepto de residencia, que se establecerá respecto del territorio español.
— El concepto de renta obtenida, que se determinará respecto del territorio foral.

Para determinar el carácter de residente o no en territorio español se estará a lo previsto en el artículo 6 de la respectiva norma foral, que no difiere en su contenido de lo previsto en la normativa común[5].

Por lo que se refiere al ámbito de aplicación de la norma foral, ésta se aplicará cuando se trate de personas físicas o entidades no residentes en territorio español que, sin mediación de establecimiento permanente, obtengan rentas en uno de los territorios históricos, o bien que obtengan rentas mediante establecimiento permanente domiciliado en uno de los territorios históricos[6].

Debiendo estar el establecimiento permanente domiciliado en uno de los territorios históricos, la norma foral recoge los criterios conforme a los cuales los contribuyentes no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal en uno de estos territorios[7]. En este sentido prevé dos situaciones (que el no residente opere mediante establecimiento permanente o que obtenga rentas derivadas de un bien inmueble) y una cláusula de cierre para el resto de situaciones. Así:

— Si el no residente opera mediante establecimiento permanente, tendrá el domicilio fiscal en uno de los territorios históricos (Araba, Bizkaia o Gipuzkoa) cuando en él se efectúe la gestión administrativa o la dirección de sus negocios.
— De no poder determinarse de este modo, se entenderá que un establecimiento permanente tiene su domicilio fiscal en uno de los tres territorios históricos cuando, teniendo en el País Vasco el mayor valor de su inmovilizado, tenga en uno de ellos un valor de su inmovilizado superior al que tenga en cada uno de los otros dos territorios históricos.
— Si el no residente obtiene rentas derivadas de bienes inmuebles, tendrá el domicilio fiscal en uno de los territorios históricos cuando en uno de ellos se encuentre el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, cuando el bien inmueble esté situado en ese territorio.

---

[5] Artículos 9 y 10 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

[6] Las Normas forales (artículo 2) establecen una serie de excepciones y precisiones a esta regla general para dar solución, por ejemplo, a aquellos supuestos en los que un establecimiento permanente domiciliado en un territorio histórico obtuvo en el ejercicio anterior rentas en los otros territorios históricos o en territorio común y hubiese superado los 7 millones de euros o cuando un establecimiento permanente está domiciliado en territorio común.

[7] Artículo 11 de las respectivas Normas Forales sobre el IRNR.

ISBN: 978-84-7777-502-7

— En los demás casos, el no residente tendrá el domicilio fiscal en uno de los territorios históricos cuando en uno de ellos esté el domicilio fiscal de su representante o, en su defecto, el del responsable solidario.

## II. ÁMBITO OBJETIVO: BIENES INMUEBLES SOMETIDOS A GRAVAMEN

Una vez determinada la normativa aplicable, el siguiente paso debe consistir en delimitar el objeto material sobre el que se pretende ejercer la potestad tributaria, es decir, en el supuesto que nos ocupa debemos delimitar tanto el concepto de bien inmueble como el de renta derivada del mismo.

En este sentido, y en un contexto internacional, debemos comenzar por recordar el intento de definición de bien inmueble que nos ofrece el artículo 6.2 del MCOCDE. El Modelo de Convenio no da una definición de la propiedad inmobiliaria, debiéndose deducir de su texto que se trata de la propiedad de inmuebles de cualquier clase. De acuerdo con el mencionado precepto, para determinar qué son bienes inmuebles hay que acudir al Derecho del Estado donde están situados. En principio hay que recurrir a la normativa fiscal, y si en esta no se define el concepto, se aplicará la ley civil, mercantil o administrativa.

Sin embargo, y a pesar de que el MCOCDE se remite a las legislaciones nacionales para la determinación de este concepto, establece una serie de precisiones sobre el mismo al prever que, en todo caso, el término «bienes inmuebles» comprenderá los accesorios, el ganado y equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de Derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. También se aplicarán las disposiciones sobre rentas derivadas de bienes inmuebles a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o aparcería, así como cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles (arts. 6.2 y 6.3 del MCOCDE) [8].

La definición de los bienes inmuebles por remisión a la legislación del Estado donde están situados los bienes, como establece el apartado 2, evita dificultades a la hora de interpretar si un activo o un derecho debe tener o no la consideración de bien inmueble. De todas formas, el citado apartado especifica que los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán en ningún caso la consideración de bienes inmuebles. Estos bienes se rigen por el artículo 8 del MCOCDE cuando se utilicen en el tráfico internacional[9].

---

[8] *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD, París, 2014, p. 28.

[9] Como señala VEGA BORREGO, F.A. («Artículo 6. Rendimientos inmobiliarios», *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición económica y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2004, p. 380), cualquier otro bien distinto de los enumerados se regirán por el artículo 6 cuando se califiquen como bienes inmuebles, aun cuando formen parte de una explotación de un buque o de una aeronave.

A este artículo 6 han realizado reservas algunos países, entre los que se encuentra España, de tal forma que salvaguardan su derecho a gravar también situaciones distintas a las previstas en el MCOCDE[10].

Por todo ello, hay que tener muy en cuenta el texto de un CDI en particular, en cuanto que las negociaciones de los Estados contratantes pueden dar lugar a un texto diverso[11]. Además, la definición de bien inmueble que se otorgue tiene implicaciones para determinar los criterios de atribución aplicables a otras rentas ya que el Modelo de Convenio se remite a la definición de bienes inmuebles de acuerdo con el significado atribuido en el artículo 6; en el 13.1, en relación con las «ganancias de capital»; en el 21.2, referente a «otras rentas», e igualmente en el artículo 22.1 del Modelo de Convenio dedicado a la «imposición sobre el patrimonio».

Desde el punto de vista interno, en el ordenamiento tributario español, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales[12] se refiere a este concepto en el artículo 61.3 que se remite al Texto Refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario[13]. Fuera de la rama del Derecho tributario, el Código Civil establece en el artículo 334 una enumeración de distintos bienes que tienen la consideración de inmuebles[14].

Por lo tanto, las rentas derivadas de estos bienes inmuebles, en la medida en que se hallen situados en España, son susceptibles de generar rentas sometidas al IRNR cuando sean obtenidas por un sujeto no residente.

---

[10] España reserva su derecho a gravar los rendimientos generados por cualquier forma de uso de un derecho de disfrute de bienes inmuebles situados en su territorio, cuando tal derecho se derive de la tenencia de acciones u otras participaciones en la sociedad titular del inmueble.

[11] Un análisis de las especialidades de los distintos CDI firmados por España con relación a este artículo 6 en VEGA BORREGO, F.A.: «Artículo 6. Rendimientos inmobiliarios», *op. cit.*, p. 397 y ss.

[12] Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 13 de marzo).

[13] Los artículos 6, 7 y 8 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (BOE de 8 de marzo), recogen el concepto y clases de bienes inmuebles, si bien aclarando que lo son exclusivamente a efectos catastrales.

[14] Establece el artículo 334 del Código Civil que son bienes inmuebles: Las tierras, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo; los árboles y plantas y los frutos pendientes, mientras estuvieren unidos a la tierra o formaren parte integrante de un inmueble; todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de suerte que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto; las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo; las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad, y que directamente concurran a satisfacer las necesidades de la explotación misma; los viveros de animales, palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los haya colocado o los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca, y formando parte de ella de un modo permanente; los abonos destinados al cultivo de una heredad, que estén en las tierras donde hayan de utilizarse: las minas, canteras y escoriales, mientras su materia permanece unida al yacimiento, y las aguas vivas o estancadas; los diques y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa; las concesiones administrativas de obras públicas y las servidumbres y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

ISBN: 978-84-7777-502-7

## III. ÁMBITO SUBJETIVO: CONTRIBUYENTES

Una vez delimitado el objeto material del gravamen, debemos preguntarnos quiénes pueden resultar obligados al pago del tributo.

El artículo 5 de cada una de las normas forales reguladoras del IRNR, al igual que la norma común (artículo 5 LIRNR), señala quiénes son contribuyentes por este Impuesto:

— Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que obtengan rentas que constituyan hecho imponible del IRNR, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
— Las personas físicas, nacionales o extranjeras, que sean residentes en territorio común o en uno de los territorios forales, por alguna de las circunstancias previstas específicamente, a título de reciprocidad, en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que obtengan rentas que constituyan hecho imponible del IRNR.
— Las entidades en régimen de atribución de rentas con presencia en territorio español.

El aspecto subjetivo del hecho imponible del IRNR, y, en especial, si es o no mediante la presencia de un EP, conforma normalmente el modo de sujeción al impuesto. Por ello, y sin que el establecimiento permanente constituya el objeto de este trabajo, haremos una breve referencia a las notas que lo definen de acuerdo con lo previsto tanto en el artículo 13.1 a) de la LIRNR como en el artículo 13 de la norma foral de cada uno de los territorios históricos que regulan el IRNR, como concepto previo para la aplicación de un determinado régimen de gravamen en el IRNR. Así, una persona física o entidad opera mediante EP en territorio español cuando concurra alguna de las siguientes situaciones:

— Que disponga en España (territorio común o foral), de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad.
— En particular, las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.
— Que actúe en territorio español (común o foral) por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, siempre y cuando ejerza con habitualidad dichos poderes.

Asimismo, el artículo 18.4 de la LIRNR parece recoger un tipo adicional de EP al referirse a las operaciones realizadas en España por un EP que no cierren un ciclo mer-

cantil completo[15], atribuyéndole unas especiales reglas de determinación de la base imponible.

Ahora bien, desde el 1 de enero de 2003, a la hora de establecer el modo de gravamen, debemos tener en cuenta también el concepto de «entidad en atribución de rentas extranjera con presencia en España» contenido en el artículo 38 tanto de la LIRNR como de la norma foral sobre no residentes de cada uno de los territorios forales, pues la noción de presencia tiene unas similitudes enormes con el concepto de EP[16]. La ley determina cuándo una entidad tiene presencia en España, estableciendo que reúne tal condición cuando:

— La entidad desarrolle en España una actividad económica.
— Toda o parte de esa actividad se desarrolle, de forma continuada o habitual, bien a través de instalaciones o lugares de trabajo, o bien mediante agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad.

Si nos detenemos en el análisis de los requisitos que deben concurrir según el artículo 38.1, bien podría pensarse que estamos ante un EP, pues son los mismos que se recogen en el artículo 13 de la LIRNR para definirlo[17]. Sin embargo, el legislador no habla en ningún momento de EP y, por el contrario, deja bien claro que estamos ante un supuesto distinto[18]. Así se desprende de la regulación de distintos aspectos de la ley, como, por ejemplo, los artículos 9 y 10 de la LIRNR[19].

La razón fundamental, según entendemos, radica en el régimen jurídico al que se somete a las entidades del artículo 38. Mientras un EP vendría obligado a tributar por

---

[15] Establece el artículo 18.4 de la LIRNR lo siguiente: «Cuando las operaciones realizadas en España por un EP no cierren un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España, finalizándose este por el contribuyente o por uno o varios de sus EP sin que se produzca contraprestación alguna, aparte de la cobertura de los gastos originados por el EP y sin que se destine todo o parte de los productos o servicios a terceros distintos del propio contribuyente, serán aplicables las siguientes reglas (...)». La misma previsión, pero sometido a las reglas contenidas en la norma foral respectiva, se recoge en el artículo 18.3 de la norma foral que regula el IRNR de cada uno de los territorios históricos.

[16] Sobre las entidades en atribución de rentas *vid*. RUIBAL PEREIRA, L.: *La tributación de las rentas obtenidas por entidades en atribución de rentas,* Aranzadi, Pamplona, 2003.

[17] RUIBAL PEREIRA, L.: *Los bienes inmuebles en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas residentes y no residentes*, CEF, 2004, p. 306 y ss.

[18] Para CARMONA FERNÁNDEZ, N. (*Guía del Impuesto sobre la Renta de No Residentes,* CISS, Valencia, 2003, p. 4), se trataría de un *tertium genus* en cuanto que supone una forma de sujeción al IRNR distinta a los dos supuestos existentes (con o sin EP), aunque se pueda intuir que el EP late bajo el texto legal.

[19] Iguales previsiones se contienen en los artículos 9 y 10 de las normas forales sobre el IRNR de Araba, Bizkaia y Gipuzkoa. En el artículo 9, referido a los responsables, se añade un nuevo apartado 4 que prevé que «responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los EP de contribuyentes no residentes y a las entidades a que se refiere el artículo 38 de esta ley, las personas que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 de esta ley, sean sus representantes». Por lo tanto, se trata a las entidades constituidas en el extranjero como un supuesto distinto de los EP. De igual forma, el artículo 10, al establecer cuándo hay obligación de nombrar un representante en España, añade a los supuestos ya previstos en la actualidad (entre los cuales están los contribuyentes que operen a través de EP) un nuevo supuesto para las entidades del artículo 38.

ISBN: 978-84-7777-502-7

todas las rentas obtenidas en España, una entidad en atribución de rentas constituida en el extranjero con presencia en España solo tributaría por la parte de la renta atribuible a los socios no residentes en España.

En conclusión, cuando desde el punto de vista subjetivo entre en juego un ente «cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a nuestras entidades en atribución de rentas», deberemos tener en cuenta la específica regulación prevista en la LIRNR o en la norma foral del territorio histórico respectivo.

## IV. RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN

### 1. Tributación cuando existe un convenio de doble imposición

Como hemos señalado al comienzo de este trabajo, dada la cláusula general de tributación compartida para este tipo de renta, cuando entre el Estado en el que se hallen situados los bienes inmuebles y el Estado de residencia resulte aplicable un CDI, debemos adentrarnos en los distintos preceptos que contienen las normas de reparto de la potestad tributaria entre Estados.

Partiendo de lo establecido en el MCOCDE, por ser el criterio seguido con carácter general por España en la firma de sus convenios, y en lo que al objeto de nuestro estudio interesa, tres son los preceptos que pueden resultar de interés por incidir sobre la renta obtenida de bienes inmuebles. Nos referimos al artículo 6 (rentas inmobiliarias), artículo 7 (beneficios empresariales) y artículo 13 (ganancias de capital):

- Artículo 6 del MCOCDE. Incluye tanto rendimientos de capital inmobiliario como imputaciones de renta. El modelo posibilita la tributación en el Estado donde radique el bien inmueble.
- Artículo 7 del MCOCDE. Los bienes inmuebles forman parte de un EP. Se permite la tributación en el Estado donde se encuentre el EP.
- Artículo 13 del MCOCDE. La ganancia patrimonial derivada de la transmisión del bien inmueble puede gravarse en el Estado donde se halle dicho bien.

En España, es el artículo 13 de la LIRNR y de la norma foral que regula el IRNR en cada uno de los territorios históricos el que establece los criterios para la sujeción al impuesto, y lo hace con tanta amplitud que prácticamente todos los rendimientos, directos o indirectos, derivados de bienes inmuebles que estén situados en territorio español quedan sometidos a tributación.

#### A) Rendimientos incluidos en el artículo 6 del MCOCDE: capital inmobiliario e imputaciones de renta

Como hemos visto, el artículo 6 del MCOCDE[20] establece que «las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de

[20] No recogen lo previsto en el MCOCDE los convenios suscritos por España con Ecuador y Bulgaria, TOVILLAS MORÁN, J.M.: *Estudio del Modelo de Convenio sobre la Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 100.

explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado». Por lo tanto, las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en España podrán someterse a imposición en territorio español. Ahora bien, esta es toda la definición que se contempla en el MCOCDE. No hay una lista de lo que debe entenderse como rentas inmobiliarias, por lo tanto, se incluyen las rentas derivadas de los inmuebles mientras el sujeto ostente la titularidad de los mismos. Así, se dejan al margen de este artículo 6 del MCOCDE las rentas procedentes de la enajenación de bienes inmuebles que resultan gravadas por el artículo 13 del MCOCDE —ganancias de capital—.

Por lo tanto, deben entenderse incluidos en este apartado los casos de arrendamiento, aparcería o cualquier otra forma de explotación de un bien inmueble e incluso los de utilización directa de los bienes inmuebles[21].

Esta laxa previsión se ve ampliada con una cláusula de cierre que permite el gravamen en el Estado de la fuente sobre cualquiera que sea la forma de explotación de los bienes inmuebles, lo que da cobertura para la tributación de distintas formas de aprovechamiento de los bienes inmuebles, como el de multipropiedad o cualquier otro derecho que se derive de la tenencia de acciones u otras participaciones en la sociedad titular de un inmueble situado en territorio español.

Sin embargo, debe ponerse de manifiesto que la normativa interna de nuestro país y el MCOCDE difieren en el tratamiento de alguna de las rentas inmobiliarias, ya que, mientras en el Modelo de Convenio se incluyen dentro de los rendimientos de bienes inmuebles también las rentas derivadas de bienes inmuebles afectos a una actividad económica, como se deriva de lo previsto en el artículo 6.4 del MCOCDE, en la normativa interna se incluyen dentro de los rendimientos de actividades económicas[22].

Este es el régimen tributario aplicable a los titulares de bienes inmuebles que sean personas físicas. Por el contrario, la tenencia de bienes inmuebles por parte de personas jurídicas, siempre y cuando no sean cedidos a terceros, no se somete a gravamen por este concepto, existiendo igual previsión para los sujetos residentes en el IS, que tampoco tributan. Esto no significa que queden exentos de tributación, por lo que nada impide que sí pueda gravarse la posesión de estos bienes por estas entidades en otro concepto en ausencia de CDI. En efecto, dicha tributación se produce con el llamado Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes, al que se refiere el artículo 40 de la LIRNR y al que nos referiremos más adelante.

---

[21] BAENA AGUILAR, A.: «Artículo 12: rentas obtenidas en territorio español», en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes,* Civitas, Madrid, 1999, p. 172.

[22] SOLER ROCH, M.T. y NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: «El Impuesto sobre la Renta de no Residentes: hecho imponible y criterios de sujeción», *Fiscalidad internacional,* CEF, Madrid, 2015, p. 51. En los comentarios a este artículo se aclara que con ello se pretende que la potestad tributaria del Estado de la fuente tenga prioridad frente a la del otro Estado, incluso cuando, en el caso de una empresa, los rendimientos solo se derivan indirectamente de los bienes inmuebles. Ahora bien, esto no significa que los rendimientos de bienes inmuebles obtenidos por medio de un EP no deban tratarse como rentas empresariales, pero sí garantiza que las rentas se graven en el Estado donde los bienes estén situados, aun en el caso de que dichos bienes no formen parte de un EP situado en ese Estado (Comentarios al artículo 6, parágrafo 4, OCDE [2014], p. 131).

ISBN: 978-84-7777-502-7

### B) Rentas incluidas en el artículo 13 del MCOCDE: ganancias y pérdidas patrimoniales

La primera de las rentas a las que hace referencia el precepto es la derivada de la transmisión de bienes inmuebles. Las normas por las que se regirá el cálculo de dicha ganancia serán las previstas en nuestra LIRNR, que se remite a la LIRPF, salvo el artículo 31.2. Algunos de los CDI firmados por España incluyen dentro de las rentas inmobiliarias las procedentes de la enajenación de los bienes inmuebles[23]. La calificación que se realice no afectará a las reglas de atribución, ya que en ambos casos los respectivos artículos del MCOCDE establecen la tributación compartida. No obstante, entendemos, por congruencia legal, que las rentas que genere la enajenación de inmuebles no deben considerarse como rendimientos inmobiliarios, sino como ganancias de capital.

Al lado de esta previsión genérica, muchos Estados han incluido en la firma de los CDI un nuevo supuesto como asimilable a los previstos en el artículo 13.1 del modelo. Nos referimos a la enajenación de la totalidad o parte de las acciones de una sociedad cuyo objeto exclusivo o principal consista en detentar bienes inmuebles. Se trata de una cláusula antiabuso incluida por algunos Estados, como España, en la firma de CDI y cuya finalidad es evitar los casos de *Rule Shopping*[24], es decir, recurrir a este tipo de «sociedades patrimoniales o de tenencia de bienes inmuebles como fórmula de planificación fiscal para evitar el gravamen de la fuente por el impuesto sobre la renta, o incluso el propio IP en el caso del Derecho español»[25]. De esta forma, la tributación de la ganancia de capital fruto de la venta de acciones representativas de bienes inmuebles o cuyo objeto social sea la posesión de bienes inmuebles se rige por lo previsto en el artículo 6 del MCOCDE, es decir, puede someterse a tributación en el lugar donde radiquen los inmuebles, dejando de aplicarse la regla de la imposición en el país de la residencia de la sociedad[26]. En efecto, el artículo 13.4 del MCOCDE señala que «las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones cuyo patrimonio consista en más del 50 por 100, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado».

Podemos encontrarnos, también, con reglas especiales en alguno de los CDI firmados por España. Así, por ejemplo, en el Convenio con Reino Unido, las ganancias de capital derivadas de la enajenación de derechos de multipropiedad que puedan ser utilizados durante periodos que no excedan de cuatro semanas en el año natural, solo pueden someterse a imposición en el Estado del que sea residente el transmitente.

Casi todos los CDI firmados por España tienen una redacción más acorde con el MCONU en este aspecto. Los CDI de Chile y Lituania toman la redacción actual del artículo 13.4 del MCOCDE. Así, las diferencias más comunes que se pueden señalar

---

[23] CDI entre España y Canadá, Filipinas, Italia, Marruecos y Túnez.

[24] España ha incluido esta cláusula en los convenios suscritos con Canadá, Corea, China, EEUU, Filipinas, Francia, Irlanda, Luxemburgo, México, Polonia, Portugal y la URSS.

[25] SERRANO ANTÓN, F.: *Fiscalidad Internacional*, CEF, 2002, p. 99.

[26] *Ibidem*, p. 100.

son las siguientes: extender el ámbito de aplicación a otras participaciones análogas o similares y sustituir el porcentaje del 50 por 100 por la expresión «principalmente». En el MCONU, se indica que este último término quiere decir una participación no inferior al 50 por 100. Sobre el cómputo de los bienes inmuebles respecto del capital de la entidad, indica el Comentario al MCOCDE que normalmente se determinará comparando el valor de dichos bienes en relación con el activo global de dicha entidad[27].

En cuanto a los títulos representativos de la participación en el capital, el Comentario al MCOCDE admite que los Estados contratantes de un CDI pueden ampliar el alcance del concepto a otro tipo de participaciones, incluyendo títulos representativos de intereses en otro tipo de participaciones, como *partnerships* o *trusts*[28].

Asimismo, está previsto que los CDI puedan restringir el ámbito de esta regla, excluyendo las acciones de sociedades que cotizan en mercados de valores[29]. También se contempla que esta regla no se aplique a las ganancias generadas a través de participaciones en fondos de pensiones u otros fondos de inversión, sobre todo en los países que declaran exentas este tipo de ganancias, de modo que los efectos de dicha exención se extiendan a su tratamiento en el Estado de la fuente[30].

Resulta irrelevante el destino del inmueble, si bien la proporción de estos bienes con el activo de la sociedad revela que el objeto del precepto son, en principio, las sociedades de tenencia de inmuebles. Así, los CDI entre España y México y también con Canadá excluyen expresamente los inmuebles afectos al ejercicio de actividades económicas.

### C) Rentas del artículo 7 del MCOCDE: rendimientos de actividades económicas

No se trata, en este momento, de hacer un estudio de todo el contenido del artículo 7 del MCOCDE, sino de ver cómo puede afectar lo previsto en él a los bienes inmuebles que se encuentren afectos al desarrollo de una actividad económica por parte de un EP. El artículo 7 del MCOCDE establece que: «*Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un EP situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en que puedan atribuirse a este EP*».

Esto supone que los bienes inmuebles afectos al EP, así como las ganancias y pérdidas que se puedan derivar de estos bienes, podrán someterse a imposición en España cuando tanto los bienes inmuebles como el EP se hallen en territorio español.

Una vez más será la norma interna española la que determine la forma de tributación. Según establece el artículo 16 en concordancia con el 18 de la LIRNR, la renta que se atribuye al EP es la que se derive de la realización de las actividades o explota-

[27] Véase el parágrafo 28.4 de los Comentarios al artículo 13 del MCOCDE.
[28] Véanse los CDI firmados por España con Canadá, Filipinas e Irlanda.
[29] Véase el parágrafo 28.7 de los Comentarios al artículo 13 del MCOCDE.
[30] Véase el parágrafo 28.8 de los comentarios al artículo 13 del MCOCDE.

ISBN: 978-84-7777-502-7

ciones del EP, los rendimientos derivados de los elementos patrimoniales afectos al mismo así como las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de estos elementos, y la base imponible se calculará, con carácter general, de acuerdo con el régimen general del IS.

Debe tenerse presente que el apartado 7 de este mismo artículo prevé que si entre los rendimientos de la actividad se encuentran rentas reguladas separadamente en otros artículos del convenio, aquellas no se verán afectadas por lo previsto en este precepto. Con ello quiere delimitarse positiva y negativamente el ámbito de aplicación del artículo 7, estableciendo una regla de acuerdo con la cual las rentas que, de acuerdo con otros preceptos del convenio, caen en el ámbito objetivo de preceptos distintos al artículo 7 quedan, en principio, excluidas del ámbito de aplicación de este último[31].

Obviamente, si la actividad económica se realiza en España sin EP, dicho beneficio no se someterá a tributación en España, pero esto no impedirá que, si tiene bienes inmuebles en España y estos son susceptibles de generar algún otro rendimiento (arts. 6 o 13), estos puedan resultar gravados.

De acuerdo con lo previsto en el MCOCDE, en el artículo 5, cuando exista un EP, la ganancia o pérdida patrimonial derivada de un bien afecto a la actividad del EP, se someterá a imposición en el lugar donde radica el EP. Para la determinación de la base imponible del EP se aplicarán las disposiciones del régimen general del IS regulado por la LIS, común o foral, siendo irrelevante que el contribuyente no residente titular del EP en España sea persona física o jurídica[32].

## 2. Tributación de las rentas inmobiliarias conforme a la normativa interna: la LIRNR y las normas forales que regulan el IRNR

Como hemos puesto de manifiesto anteriormente, en el caso de rentas obtenidas a través de establecimiento permanente el Concierto Económico con el País Vasco reconoce capacidad normativa en esta materia a las instituciones forales, de tal forma que pueden existir en estos casos diferencias con el régimen común. No sucederá así con las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, donde la regulación será coincidente con la establecida en la LIRNR, por lo que tomaremos como base la regulación común, haciendo las precisiones para la aplicación del régimen foral cuando resulte procedente.

### A) Tributación de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

El régimen tributario aplicable será el contenido en los artículos 16 a 23 de la LIRNR o de la respectiva norma foral.

---

[31] CALDERÓN CARRERO, J.M.: «Artículo 7. La tributación de los beneficios empresariales», *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición económica y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza. Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2004, p. 488.

[32] CALLEJA CRESPO, A.: «La fiscalidad de los no residentes en España: rentas obtenidas a través de establecimiento permanente», *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2001, p. 161.

En primer lugar, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.1 de la LIRNR, la renta imputable al EP vendrá determinada por las siguientes rentas:

— Los rendimientos de actividades o explotaciones económicas que desarrolle el EP.
— Los rendimientos derivados de elementos patrimoniales afectos al EP.
— Las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos afectos.

En primer lugar, se plantea la dificultad de determinar cuándo la presencia de bienes inmuebles genera rendimientos de capital inmobiliario y cuándo rentas de actividades económicas. En este sentido, el artículo 20.2 del RIRNR establece ciertos criterios que nos permiten considerar que existe una explotación económica más allá de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble, si bien lo hace a efectos de establecer los sujetos que no están obligados a tributar en concepto de Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes. Así, existirá actividad económica cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias, de las cuales dos se refieren al volumen anual de operaciones (sea igual o superior a cuatro veces la base imponible del gravamen especial; resulte igual o superior a 600.000 €) y la tercera al valor real del inmueble (no exceda de cinco veces el valor real de los elementos patrimoniales afectos a una explotación económica). Se trata, como se puede comprobar, de presunciones. Pero no debemos olvidar que, en virtud de la remisión genérica a la LIRPF, habrá que tener en cuenta lo previsto en el artículo 27.2 de este texto legal, de acuerdo con el cual el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica cuando en el desarrollo de la actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa[33].

Si la explotación de uno o varios bienes inmuebles genera rendimientos de actividades económicas, será necesario diferenciar, para determinar las normas que le resultan aplicables, entre los supuestos en los que existe un EP y aquellos en los que opera sin él.

De todas formas, algunos autores señalan que, dada la amplitud de criterios de sujeción de estas rentas, será difícil que nos encontremos con rendimientos de actividades económicas derivadas de la explotación de bienes inmuebles que no se consideren obtenidos a través de un EP.

Por lo que se refiere a las ganancias patrimoniales, éstas tributarán como parte de los rendimientos de actividades económicas de un EP, formando parte de su base imponible, cuando deriven de un bien inmueble afecto a ese EP en España que posea un contribuyente no residente.

[33] Así sucederá cuando, por ejemplo, cuente con un lugar fijo de negocios (el domicilio de su apoderado), y una estructura operativa para el correcto funcionamiento del inmueble, con cierto personal a su cargo, así como con un mandatario que, sin perjuicio de las instrucciones de su superior, tiene poder suficiente para concluir contratos en nombre y representación del dueño del inmueble. Resolución del TEAC en la Resolución de 17 de noviembre de 2000. En igual sentido se pronuncia la DGT en las contestaciones a Consultas de 20 de noviembre y 25 de septiembre de 2001; *vid.* estas resoluciones en *Normacef Fiscal*.

ISBN: 978-84-7777-502-7

La consideración de bien inmueble afecto se determinará teniendo en cuenta la definición que la LIRNR establece de elemento patrimonial afecto en el artículo 16.1 c), párrafo segundo, de acuerdo con la cual serán los elementos vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye su objeto[34].

La base imponible se calculará, como regla general, acudiendo a las disposiciones del régimen general del IS[35]. En este mismo precepto se prevé una serie de reglas especiales para supuestos concretos como, por ejemplo, cuando el EP desarrolle una actividad en España consistente en la realización de obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de los seis meses, cuando se trate de actividades o explotaciones de temporada o estacionales o cuando realice actividades de exploración de recursos naturales.

Deberá tenerse presente que habrá que integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad o de los que, estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español, son transferidos al extranjero.

En este último caso (elementos transferidos al extranjero) y con la finalidad de atenuar el efecto del «*exit tax*» en el ámbito de la Unión Europea (y del Espacio Económico Europeo cuando exista efectivo intercambio de información tributaria con el Estado), se permite que el pago de la deuda tributaria así generada sea aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectos[36].

En cuanto al tipo de gravamen, este se establece por remisión a lo previsto en la normativa reguladora del IS. En estos casos será del 25 por ciento (2016), salvo cuando la actividad del EP consista en la investigación y explotación de hidrocarburos, en cuyo caso el tipo será del 30 por ciento (2016). Se prevé, además, un gravamen del 20 por 100 si el EP transfiere al extranjero rentas por él obtenidas, que se aplicará sobre la cuantía de la renta transferida[37]. La declaración e ingreso de este gravamen complementario se hará de conformidad con las normas previstas para las rentas obtenidas sin EP. Sin embargo, este gravamen no resultará de aplicación a los EP de entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la UE, salvo que se trate de un paraíso fiscal, y a los EP de entidades residentes en un Estado, siempre y cuando se aplique el principio de reciprocidad.

Finalmente, se prevén determinadas deducciones aplicables sobre la cuota íntegra. En la normativa común el artículo 19.4 de la LIRNR establece que éstas serán:

---

[34] La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, añadió un nuevo párrafo al artículo 16.1 de la LIRNR, de acuerdo con el cual «se considerarán elementos patrimoniales afectos los transmitidos dentro de los tres periodos impositivos siguientes al de la desafectación».

[35] Artículo 18 de la LIRNR y artículo 18 de las respectivas normas forales.

[36] Artículo 18.5 b) párrafo segundo LIRNR.

[37] Artículo 19 de la LIRNR y su correlativo de la respectiva norma foral de no residentes.

— El importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 30 al 44 de la LIS, es decir, la deducción para evitar la doble imposición interna e internacional y una serie de bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, por la realización de determinadas actividades (I+D+i) o por inversiones realizadas en determinadas actividades (nuevas tecnologías, formación profesional, creación de empleo) o bienes (de interés cultural, producciones cinematográficas o edición de libros).
— El importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados.

Sin embargo, en este aspecto, la norma foral difiere de la estatal por cuanto las deducciones a las que se remite la normativa del IRNR foral no coinciden con las de los artículos 30 a 44 de la LIS. Así, por ejemplo, la norma foral no contempla deducciones como la prevista en la normativa estatal para rentas obtenidas en Ceuta y Melilla o la bonificación por prestación de determinados servicios públicos locales. De igual forma, la norma foral incluye en este apartado deducciones no previstas en la LIS, como la deducción por inversiones en activos fijos nuevos o la deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía[38].

Por lo tanto, tratándose de tributación de rentas de no residentes con establecimiento permanente en uno de estos territorios, habrá que estar a las deducciones previstas en la respectiva norma foral.

Finalmente, si las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados resultan superiores a la cuota resultante de practicar las bonificaciones y deducciones antes referidas, la Administración tributaria devolverá de oficio el exceso[39].

Los EP están sometidos a retención por las rentas que perciban y están obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta y a realizar pagos fraccionados a cuenta de la liquidación del IRNR de igual forma que lo estaría una entidad residente en territorio español[40].

El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico del EP sin que pueda exceder de los 12 meses. Si no se declara otro distinto, se entenderá referido al año natural. El periodo impositivo que ha adoptado deberá comunicarse en la primera declaración del impuesto y se mantendrá en ejercicios sucesivos en tanto en cuanto no se modifique expresamente.

---

[38] Capítulos II y III del Título V de las siguientes normas forales: Norma foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, Norma foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Araba y Norma foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia.

[39] Artículo 19.6 de la LIRNR y de cada una de las normas forales reguladoras del IRNR. La Administración competente para la devolución será la que corresponda en función de la normativa común o foral que resulte de aplicación.

[40] Artículo 23 de la LIRNR, que remite a la LIS.

ISBN: 978-84-7777-502-7

El periodo impositivo se considera concluido en alguna de las siguientes circunstancias:

— Que el EP cese en su actividad.
— Que se produzca la desafectación de la inversión realizada respecto del EP.
— Que se transmita el EP a otra persona física o entidad.
— Cuando la casa central traslade su residencia.
— Cuando fallezca su titular.

El devengo se produce el último día del periodo impositivo.

B) Tributación de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente

Una segunda modalidad de tributación se corresponde con las rentas obtenidas sin mediación de EP, cuyas características más significativas son el gravamen de las rentas íntegras, aunque cada vez con más elementos de subjetivación para el ámbito de la Unión Europea, con devengo instantáneo y a unos tipos proporcionales de gravamen.

a) *Rendimientos de capital inmobiliario*

De acuerdo con lo previsto en la LIRNR, se consideran rentas obtenidas en territorio español «los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos» [art. 13.1 g)]. Previsión que se reitera en cada una de las tres normas forales reguladoras del IRNR para los bienes inmuebles situados en alguno de los respectivos territorios forales.

Para determinar el concepto de renta inmobiliaria se acude a lo previsto en la LIRPF de normativa común o foral, ya que así lo establece el artículo 13.3 de la LIRNR y el 13.5 de la respectiva norma foral reguladora del IRNR, por lo que serán aplicables las reglas contenidas en el artículo 20 y siguientes de la LIRPF. De igual forma, la normativa del IRPF sobre individualización de rentas resultará aplicable a los no residentes (artículo 8 de la LIRNR). Es decir, con carácter más general, la normativa reguladora de los no residentes establece que esta norma se deberá interpretar en concordancia con lo previsto en la LIRPF y en la LIS, según proceda[41].

También será lo previsto en la LIRPF (artículo 27.2) lo que nos sirva para determinar si el arrendamiento de bienes inmuebles constituye una actividad económica o genera simplemente rendimientos de capital inmobiliario; cuestión a la que ya nos hemos referido en el epígrafe anterior.

Para que podamos hablar de rendimientos de capital inmobiliario, los bienes inmuebles deben estar radicados en territorio español, ya que no se someten a tributación los inmuebles situados en el extranjero, ni siquiera cuando el pagador de la renta fuera una

[41] Artículo 3 de la LIRNR; artículo 3 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Territorio Histórico de Gipuzkoa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes; de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Territorio Histórico de Araba, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

persona física residente en España. Se aplica, por lo tanto, el mismo principio de territorialidad atendiendo a la localización del bien que existe en nuestro Derecho interno[42].

Estando el bien inmueble situado en España, deberemos diferenciar en función de si se halla en uno de los tres territorios forales o en territorio común a la hora de establecer la normativa aplicable, si bien es cierto que, como hemos señalado con anterioridad, desde el punto de vista sustantivo éstas no diferirán cuando nos encontramos ante una renta obtenida sin mediación de establecimiento permanente. Además, su situación nos determinará cuál es la Administración competente para su exacción, es decir, si el bien inmueble se halla situado, por ejemplo, en Gipuzkoa, la Diputación Foral de Gipuzkoa será a quien corresponda exigir el pago de este tributo.

Determinada la norma aplicable y la Administración competente para su exacción, lo cierto es que existe una remisión a la normativa prevista para los sujetos residentes en España con carácter general, pero todavía existe alguna singularidad específica. Nos referimos al caso concreto de los bienes rústicos ya que, según establece el artículo 13.1 a), párrafo segundo, de la LIRNR, la explotación agrícola, forestal o pecuaria configura un EP.

Por lo que se refiere al alcance del artículo dedicado a las rentas inmobiliarias, la redacción del precepto presenta ciertas dudas al referirse a que tienen esta consideración los rendimientos derivados directa o indirectamente de bienes inmuebles, ya que, al incluir también la procedencia indirecta, surgen multitud de supuestos que podrían originar rentas inmobiliarias. Como han señalado algunos autores, deberían calificarse como rendimientos de capital inmobiliario del socio las rentas derivadas de acciones o participaciones en sociedades o entidades, residentes o no, cuyo activo esté constituido principalmente por bienes inmuebles situados en territorio español[43] o que conceden al socio un derecho de uso y disfrute de un bien inmueble. Este precepto tiene su base en el CDI entre España y EEUU, y fue trasladado posteriormente a la legislación interna española, de tal forma que quedan incluidos supuestos como el *time sharing*, multipropiedad o propiedad a tiempo compartido[44].

No hay Modelo de Convenio que regule la multipropiedad. Algunos Estados realizaron la correspondiente reserva en el Modelo de Convenio para poderla incluir y muchos de los CDI suscritos por España sí que engloban esta figura dentro de las rentas a las que les son aplicables las disposiciones del artículo 6, fundamentalmente los CDI más recientes. En estos CDI se incorpora un nuevo apartado, considerando también como rentas inmobiliarias aquellas rentas obtenidas por el sujeto cuando este no es propietario de los bienes inmuebles que las generan, sino que son propietarios de las acciones, participaciones u otros derechos en una sociedad o en una persona jurídica cuya propiedad les atribuye el derecho a disfrutar de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante y

[42] SOLER ROCH, M.T. y NÚÑEZ GRAÑÓN, M.: «El Impuesto sobre la Renta de no Residentes: hecho imponible y criterios de sujeción», *op. cit.*, p. 51.

[43] BAENA AGUILAR, A.: «Artículo 12: rentas obtenidas en territorio español», *op. cit.*, p. 171.

[44] CARBAJO VASCO, D.: «Artículos 1 a 43. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Comentarios a las leyes tributarias,* Tomo I, Vol. I, Edersa, Madrid, 1998.

ISBN: 978-84-7777-502-7

que son detentados por la sociedad. Las rentas que el propietario de las acciones obtiene del uso directo, del arrendamiento o del uso en cualquier otra forma de tal derecho de disfrute estarán sometidas a imposición en el Estado de situación del bien inmueble[45].

Otros CDI especifican el tratamiento de la multipropiedad, disponiendo que no se aplicarán las disposiciones previstas en este artículo a las rentas derivadas de la titularidad de derechos de multipropiedad cuando se utilicen por un periodo de tiempo que no exceda de cuatro semanas[46].

En el ámbito interno, la STS de 5 de julio de 2006, razonando en torno a la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico, señaló que la ley prohíbe taxativamente la denominación de «multipropiedad», e incluso el mismo empleo de la palabra «propiedad»[47]. Así lo recuerda también la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de julio de 2013 (rec. núm. *415/2010*), señalando que, con arreglo a la legislación española, debe concluirse que los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico se configuran como un derecho real limitativo y en modo alguno como propiedad.

Frente a la propiedad, el uso y goce del inmueble se distribuye y divide temporalmente entre los diversos titulares del derecho de aprovechamiento —la ley establece también la posibilidad de configurarlo como una variante del arrendamiento de temporada—, aunque no de forma simultánea, sino sucesiva y alternativa.

Con carácter general, y a diferencia de lo previsto en el IRPF, el contribuyente no residente no tiene derecho a la deducción en la base imponible de ningún gasto, salvo la cuota del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes cuando resultase de aplicación. Si los gastos de comunidad son repercutidos al arrendatario, se considerarán parte integrante de la base imponible del impuesto[48].

Sin embargo, esta regla se ha visto matizada para el ámbito de la Unión Europea y del Espacio Económico Europeo (siempre y cuando exista un efectivo intercambio de información tributaria con el Estado) con la modificación introducida en el artículo 24 de la LIRNR por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Se añade así un nuevo apartado 6 conforme al cual los contribuyentes residentes en uno de estos ámbitos se podrán deducir, a la hora de determinar la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente:

a) En caso de personas físicas, los gastos que resulten deducibles conforme a la LIRPF y estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en

---

[45] Consúltese el artículo 6.6 del CDI hispano-australiano.

[46] Consúltense los CDI España-Bélgica, Irlanda y Reino Unido.

[47] Así, el artículo 1.4 de la ley, y tal como recoge la sentencia, establece que «*el derecho real de aprovechamiento por turno no podrá en ningún caso vincularse a una cuota indivisa de la propiedad, ni denominarse multipropiedad, ni de cualquier otra manera que contenga la palabra propiedad*». En el mismo sentido, el artículo 8.1 señala que, «*sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 1.4 de la presente ley, está prohibida la transmisión de derechos de aprovechamiento por turno con la denominación de multipropiedad o cualquier otra que contenga la palabra propiedad*».

[48] RAEAT de 26 de abril de 2000, en http://www.aeat.es

España y que tenga un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

b) En caso de entidades, los gastos que resulten deducibles conforme a la LIS y estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tengan un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España.

El tipo de gravamen es, con carácter general, del 24 por 100 o 20 por ciento para residentes de la UE. Y, en cuanto a las deducciones en cuota, se contemplan exclusivamente las relativas a donativos (de conformidad con lo previsto en la LIRPF) y las retenciones e ingresos a cuenta practicados[49].

El devengo se produce cuando resulten exigibles los rendimientos o en la fecha de cobro de los mismos si esta resulta anterior.

Finalmente, están obligados a practicar retención, cuando satisfagan o abonen rentas que generen rendimientos de capital inmobiliario sometidos a tributación, las entidades residentes en territorio español, incluidos los entes en atribución de rentas; las personas físicas residentes que realicen actividades económicas por las rentas que satisfagan en dicho ejercicio y los sujetos contribuyentes en el IRNR, con EP.

Por lo tanto, cualquiera de estos sujetos estará obligado a retener e ingresar a cuenta, según establecen los artículos 30 y 31 de la LIRNR y el artículo 14 del Reglamento que la desarrolla con relación a los rendimientos que satisfagan por el alquiler de los inmuebles, cuando el perceptor de los rendimientos (arrendador) sea una persona no residente sin EP en España, salvo que el arrendador hubiese pagado el impuesto que grava estas rentas con anterioridad a la percepción de los rendimientos o se trate de rentas exentas [art. 31.4 a) de la LIRNR]. Practicada la retención, la entidad no residente no está obligada a presentar declaración del impuesto.

Por lo tanto, en cuanto a la tributación de los rendimientos inmobiliarios, tratándose de una entidad no residente sin EP, según la condición del arrendatario cabe diferenciar entre:

— Arrendatario no obligado a retener (persona física que no realiza actividad económica). El impuesto se ingresa mediante la presentación del modelo de declaración del impuesto (210 o 215).
— Arrendatario obligado a retener. El retenedor ingresará con el modelo 216. Presentará también el 296 (resumen anual).

### b) *Ganancias patrimoniales*

La calificación de una renta como ganancia patrimonial a efectos del IRNR se determina por la remisión a lo previsto en la normativa reguladora del IRPF. Es decir, serán las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de mani-

[49] Artículo 26 de la LIRNR y de la respectiva norma foral reguladora del IRNR.

ISBN: 978-84-7777-502-7

fiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por la ley se califiquen como rendimientos (art. 31.1 de la LIRPF).

El artículo 13.1 i) 3.º de la LIRNR establece que se consideran rentas obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales «cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos». De forma muy similar se regulan en el artículo 13.1 k) c') de la respectiva norma foral reguladora del IRNR al referirse a aquéllas cuando deriven de bienes inmuebles situados en uno de los territorios forales o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio. Sin embargo, la redacción de la norma foral resulta, al menos en una interpretación literal, menos expansiva que la LIRNR por cuanto, por un lado, no hace referencia expresa a que también se incluirían las ganancias que procedan indirectamente de bienes inmuebles y, por el otro, porque al referirse a derechos sobre bienes inmuebles solo lo hace respecto de aquéllos que deban cumplirse o ejercitarse en territorio foral.

La redacción de este precepto ha supuesto que, como ha sucedido en otras ocasiones, se asimilen a la transmisión de bienes inmuebles otras situaciones a las que hace referencia el precepto citado. La normativa común hace referencia a:

— Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no residente, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Con relación a este supuesto han señalado algunos autores que la referencia a que el activo esté «principalmente» constituido por inmuebles debe entenderse en el sentido de que estos constituyan una parte fundamental o determinante del activo, pero no tiene por qué ser mayoritaria, pues cuando el legislador ha querido referirse a la «mayoría» ha establecido directamente un porcentaje o ha utilizado directamente esta expresión. Se trata, en todo caso, de una medida antielusión que España suele incluir, por recomendación de la OCDE, en sus CDI.
— Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no residente, que atribuyan a su titular un derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en España[50].

En ambos casos, el nexo de sujeción al impuesto es también el del lugar de situación del bien.

Pues bien, las normas forales reguladoras del IRNR recogen también estos supuestos específicos generadores de ganancias patrimoniales, incluyendo el nexo que permitirá considerarlas obtenidas en uno de los territorios forales. Así, por ejemplo, se entenderá obtenida la ganancia en Gipuzkoa cuando el valor contable de los inmuebles situados en este territorio sea superior al valor contable de los bienes inmuebles situados en cada uno de los restantes territorios históricos[51].

---

[50] Con ello se está dando entrada también al gravamen de la transmisión de derechos de multipropiedad.

[51] Artículo 13.2 k) c´) de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Territorio Histórico de Gipuzkoa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En igual sentido, artículo 13.2 k) c´) de la Norma

También se incluirán los supuestos en los que se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no se deriven de una transmisión previa.

En cuanto a la determinación de la base imponible para las ganancias patrimoniales, tanto la normativa común como la foral establecen que esta se calculará aplicando a cada alteración patrimonial que se produzca las reglas previstas en la legislación del IRPF para las ganancias patrimoniales (Secc. 4.ª, Capítulo II, Título III), salvo el precepto que hace referencia a los supuestos que no constituyen alteración patrimonial (art. 33.2 de la LIRPF), y aplicando también lo previsto para las IIC en el Título VIII de la citada ley [salvo el art. 94.1 a) segundo párrafo].

Dicha previsión supone que, cuando se trate de sujetos no residentes, sí se considerará que existe alteración patrimonial en los supuestos de división de cosa común, de disolución de la sociedad de gananciales o extinción del régimen económico matrimonial de participación o de disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.

En el supuesto de que existan supuestos de cotitularidad en la cual haya cotitulares, partícipes o comuneros residentes y no residentes, habrá que calcular la parte en la alteración patrimonial que corresponde al no residente y esta someterla a tributación.

Si la ganancia patrimonial de una entidad no residente tiene su origen en una adquisición a título lucrativo, el importe de dicha ganancia estará constituido por el valor normal de mercado del elemento adquirido. En este caso, la norma que resulta aplicable a las entidades no residentes se separa de lo previsto en la LIRPF para las adquisiciones lucrativas por parte de las personas físicas, en la cual se atiende al valor a efectos del ISD. El artículo 9 de la LISD se refiere al valor real de los bienes y derechos menos cargas y deudas deducibles. Parece claro que valor normal de mercado no resulta equiparable a valor real minorado en deudas y cargas.

En caso de transmisión de derechos o participaciones en una entidad residente en un país o territorio con el que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, el valor de transmisión se determinará atendiendo proporcionalmente al valor de mercado, en el momento de la transmisión, de los bienes inmuebles situados en territorio español, común o foral, o del derecho de disfrute sobre los mismos.

Por otra parte, si el contribuyente hubiese tributado por el IRPF por ganancias patrimoniales por cambio de residencia, para el cálculo de la ganancia patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial por cambio de residencia.

El tipo de gravamen aplicable es, con carácter general, el 20 por 100 (2015)[52].

---

Foral 21/2014, de 18 de junio, del Territorio Histórico de Araba, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

[52] Véase asimismo la STJUE de 6 de octubre de 2009 (C-562/07), que declaró que España incumplía los artículos 56 del TUE y 40 del AEEE, al tratar de forma diferente, hasta el 31 de diciembre de 2006, las ga-

ISBN: 978-84-7777-502-7

De la cuota tributaria podrán deducirse únicamente las cantidades correspondientes a donativos realizados, siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos en el artículo 68.3 de la LIRPF, así como las retenciones e ingresos a cuenta practicados.

Finalmente, por lo que se refiere a la obligación de practicar retención, habrá que diferenciar según la transmisión del bien inmueble por el sujeto no residente sea onerosa o lucrativa. Si la transmisión es onerosa, el adquirente deberá retener e ingresar o realizar el ingreso a cuenta del 3 por 100 de la contraprestación[53], que será a cuenta de la futura tributación de la ganancia, que en el momento de declararla generará un ingreso. Si posteriormente tal ganancia no se produce o su tributación es inferior a la ya realizada dará lugar a una devolución.

El incumplimiento de la obligación de retener provoca la afectación del bien inmueble transmitido al pago de la cantidad que resulte menor de las siguientes: la cantidad que se debería haber retenido o ingresado a cuenta o el importe del impuesto correspondiente[54].

Finalmente, para finalizar el apartado relativo a las ganancias patrimoniales debemos referirnos a la exención por reinversión en vivienda habitual.

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, introdujo una nueva Disposición adicional séptima en la LIRNR que vino a regular la exención por reinversión en vivienda habitual en caso de no residentes (con residencia en un Estado miembro de la UE o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria) con la finalidad de favorecer la libre circulación de los ciudadanos dentro de la Unión Europea. De igual forma, dicha previsión se incorpora a la Disposición adicional octava de la Norma Foral 21/2014, y la Disposición adicional séptima de la Norma Foral 12/2013. Con ella se permite al contribuyente no residente que quede excluida de gravamen la ganancia patrimonial que obtenga con motivo de la transmisión de la que haya sido su vivienda habitual en territorio español, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual. En caso de reinversión parcial de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

La legislación interna aplicable en territorio común prevé dos procedimientos para obtener la exención de la ganancia patrimonial por reinversión. El primero de ellos resulta posible en aquellos casos en los que la reinversión se haya producido con anterioridad a la fecha en la que se deba presentar la declaración, y consiste en que la rein-

---

nancias patrimoniales obtenidas en España en función de que los sujetos pasivos fuesen residentes o no residentes. Las vías articuladas por los contribuyentes para obtener la devolución de las cantidades ingresadas han sido fundamentalmente tres: la acción de devolución de ingresos indebidos, la acción de responsabilidad patrimonial por actos contrarios al Derecho Comunitario y la acción de nulidad de pleno derecho.

[53] No procede el ingreso a cuenta en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capital de sociedades residentes en territorio español. Tampoco el adquirente tendrá obligación de retener o de realizar el ingreso a cuenta cuando el transmitente acredite la sujeción al IRPF o al IS mediante certificación expedida por la Administración tributaria.

[54] En estos casos el registrador de la propiedad lo hará constar con nota al margen en la inscripción respectiva, señalando la cantidad de que responda la finca.

versión se podrá tener en cuenta para determinar la deuda tributaria correspondiente a la hora de realizar la autoliquidación del Impuesto.

El segundo de los procedimientos, aplicable en el resto de los casos, consiste en la presentación de una solicitud de devolución (ajustada al modelo y a la forma de presentación que establezca por orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas[55]), ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuyo ámbito territorial se encuentre ubicado el inmueble.

La solicitud deberá presentarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la adquisición de la vivienda habitual. La solicitud deberá ir acompañada de la documentación que acredite la transmisión de la vivienda habitual en territorio español, y la posterior adquisición de la nueva vivienda habitual.

En el ámbito foral de los decretos forales que aprueban los reglamentos del IRNR regulan el procedimiento para la solicitud de devolución de forma similar a lo establecido en el RIRNR. Así se establece en la Disposición Adicional segunda del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 48/2014, de 15 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y también en la Disposición Adicional segunda del Decreto Foral 3/2016, del Consejo de Diputados de 12 de enero, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en la Diputación Foral de Araba[56].

c) *Rendimientos de actividades económicas*

Se calificarán como rendimientos de actividades económicas obtenidos sin mediación de EP los generados por un no residente que, sin contar con una presencia habitual o permanente en territorio español, percibe rentas que se entienden obtenidas en España de acuerdo con lo previsto en el Capítulo IV de la norma reguladora del IRNR[57].

d) *Imputaciones de renta*

Otra de las rentas que se consideran obtenidas en territorio español son «las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas, titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas» [art. 13.1 h)

---

[55] ORDEN HAP/2474/2015, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo de solicitud de devolución por aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el modelo de solicitud del régimen opcional regulado en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y se determina el lugar, forma y plazo de presentación de dichas solicitudes.

[56] Disposición adicional segunda: 2. El contribuyente no residente en territorio español deberá presentar una solicitud ante la Administración tributaria, en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la adquisición de la vivienda habitual. 3. El contribuyente deberá aportar junto con la solicitud la documentación que acredite que la transmisión de la vivienda habitual en Bizkaia y la posterior adquisición de la nueva vivienda habitual, han tenido lugar. La Administración tributaria procederá, en su caso, previas las comprobaciones necesarias, a la devolución al contribuyente del exceso ingresado.

[57] AA.VV.: *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Cuatrecasas, Aranzadi, 2000, pp. 2.000 y 2.001.

ISBN: 978-84-7777-502-7

de la LIRNR], si bien las normas forales no recogen en este apartado la excepción de que no se hallen afectos a una actividad económica. Cabe citar, como ejemplo, la titularidad de una vivienda para uso propio donde los no residentes pasan sus vacaciones.

Estos bienes inmuebles generadores de rentas imputadas tributan, por regla general, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 de la LIRPF para los sujetos residentes, es decir, la base imponible será el 2 por 100 o el 1,1 por 100 del valor catastral del inmueble, según este haya sido o no revisado, y, si no hay valor catastral, el porcentaje será del 1,1 por 100 aplicado sobre el 50 por 100 del valor por el que debiera computarse a efectos del IP.

No generarán imputación de rentas los inmuebles en construcción y aquellos que por razones urbanísticas no sea susceptible de uso.

El tipo de gravamen aplicable será del 24 por 100 o 20 por ciento según los casos.

También quedan incluidas en este apartado las rentas que perciban las personas físicas titulares de un derecho de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles. En este caso, la LIRNR vuelve a remitirse a la LIRPF (art. 85.3) para determinar la base imponible, lo que supone que se prorrateará el valor catastral en función de la duración anual del periodo de aprovechamiento. En el caso de que no se conociese este dato, la base será el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento. .

Si el derecho de aprovechamiento no excede de dos semanas al año, no procede la imputación.

#### C) Tributación de las rentas obtenidas por una entidad en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español

Como hemos puesto de manifiesto en el apartado referido al ámbito subjetivo, también son contribuyentes por este impuesto las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España. A ellas se refiere el artículo 38 de la LIRNR y el respectivo artículo de la norma foral reguladora del IRNR.

En estos casos su régimen de tributación se caracteriza por las siguientes notas:

- La base imponible estará constituida por la parte de la renta, cualquiera que sea el lugar de su obtención, determinada conforme a lo establecido en la LIRPF que resulte atribuible a los miembros no residentes de la entidad.
- La cuota íntegra se determinará aplicando sobre la base imponible el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades.
- Podrán aplicarse las bonificaciones y deducciones que permite el artículo 19.4 para los contribuyentes que operan mediante establecimiento permanente, así como los pagos a cuenta, siempre en la parte correspondiente a la renta atribuible a los miembros no residentes.
- En cuanto a los deberes formales, estas entidades deberán presentar declaración informativa (conforme a lo previsto en la LIRPF) por la parte de la renta que resulte atribuible a los miembros residentes de la entidad y estarán obligadas a realizar pagos fraccionados a cuenta del IRNR.

### 3. El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

La LIRNR (artículos 40 a 45) regula el llamado Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes. De igual forma, las normas forales recogen, de forma coincidente, la regulación de este gravamen especial para aquellos supuestos en los que los bienes inmuebles se hallen en uno de los territorios históricos[58].

Este gravamen tuvo su origen en la disposición adicional sexta de la Ley 18/1991 y fue creado con una finalidad antifraude. El legislador pretendió de esta forma atacar cierta práctica por parte de los contribuyentes que creaban entidades no residentes en España y residentes normalmente en paraísos fiscales, cuyos miembros no se identificaban, y que se utilizaban para la adquisición de bienes inmuebles en España que después se destinaban al uso privado de los sujetos, evitando de esta forma la tributación por los mismos.

El hecho imponible consiste en la titularidad o la posesión por parte de entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal de bienes inmuebles o de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, siempre y cuando se encuentren situados en España[59].

En los supuestos en que una entidad no residente participe en la titularidad de los bienes o derechos junto con otra u otras personas o entidades, el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes en España será exigible por la parte del valor de los bienes o derechos que corresponda proporcionalmente a su participación en la titularidad de aquellos.

La Ley establece los siguientes supuestos de exención del gravamen:

— Los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.
— Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.
— Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble. A estos efectos, se considera que existe una explotación económica cuando concurre alguna de las siguientes circunstancias:

---

[58] Artículo 33 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Territorio Histórico de Gipuzkoa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de la Norma Foral 21/2014, de 18 de junio, del Territorio Histórico de Araba, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

[59] Resulta más discutible determinar si este gravamen también es exigible en los supuestos de derechos de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles. Como acertadamente pone de relieve Martín Jiménez, «el propietario de los inmuebles en un buen número de casos es una sociedad establecida en un paraíso fiscal o territorio de baja tributación, por lo que debiera ser esta relación de propiedad la que origine el nacimiento de la obligación tributaria y no la titularidad de un derecho de aprovechamiento por turno, que en la mayoría de los casos corresponderá a personas físicas y cuya titularidad, incluso cuando es una entidad la titular del derecho, no tendrá otra finalidad, normalmente, que el aprovechamiento de un inmueble para uso en periodos vacacionales», «Artículo 32», en AA.VV., *op. cit.*, p. 418.

ISBN: 978-84-7777-502-7

- Cuando el valor real del inmueble o inmuebles que correspondan a la entidad no exceda de cinco veces el valor real de los elementos patrimoniales afectos a una explotación económica.
- Cuando el volumen anual de operaciones de la explotación económica sea igual o superior a cuatro veces la base imponible del gravamen especial.
- Cuando el volumen anual de operaciones de la explotación sea igual o superior a 600.000 euros.

La base imponible está constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles y, de no conocerse, se calculará aplicando las normas del Impuesto sobre el Patrimonio[60]. Es decir, bien por el valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o bien por el precio o valor de adquisición del bien inmueble.

El tipo de gravamen es del 3 por 100.

El devengo se produce a 31 de diciembre y deberá declararse e ingresarse en el mes de enero siguiente al devengo (arts. 45 del LIRNR y 20.1 del RIRNR).

Finalmente, y como hemos señalado a lo largo de los distintos epígrafes de este capítulo, la cuota del Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes tendrá la consideración de gasto deducible a la hora de proceder al cálculo de la base imponible del impuesto que, en su caso, hubiese obligación de satisfacer (art. 44 del LIRNR)[61]. Por otra parte, si una entidad sometida a este gravamen especial transmite los bienes inmuebles situados en territorio español, estos quedarán afectos al pago del gravamen (artículo 45.3 LIRNR).

La declaración deberá presentarse por cada inmueble ante la Delegación de la AEAT del lugar en el que se halle situado el bien. Y si existen varios inmuebles que se encuentren en el territorio de la misma Delegación de la AEAT, la entidad deberá presentar una única declaración en la que se relacionarán de forma separada cada uno de los bienes.

Los modelos de declaración serán los establecidos, según los casos, por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas o por el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas.

A este gravamen especial le son de aplicación las reglas generales sobre el procedimiento de recaudación previsto en nuestro ordenamiento tributario para los sujetos residentes, es decir, se concede un periodo voluntario de ingreso, transcurrido el cual la deuda podrá ser exigida a través del procedimiento de apremio.

---

[60] En la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Territorio Histórico de Gipuzkoa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a falta de valor catastral, el valor se determinará con arreglo a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas (artículo 33.2).

[61] Así, por ejemplo, si el propietario de un bien inmueble situado en España es una entidad no residente y lo transmite, la ganancia patrimonial podrá ser sometida a tributación deduciéndose en su cálculo la cuota pagada en concepto de gravamen especial.

ISBN: 978-84-7777-502-7



# La explotación de patentes y otros resultados de las actuaciones de investigación y desarrollo: el incentivo fiscal sobre las rentas procedentes de activos intangibles *(Patent Box)*

Alejandro García Heredia

Sumario: I. Introducción. II. El *patent box* en el escenario actual de la fiscalidad internacional. 1. La lucha contra las prácticas tributarias perniciosas (Acción 5 BEPS). 2. Los regímenes preferenciales en la era post-BEPS. III. La regulación en el Derecho español. 1. Régimen común. 2. Régimen foral. IV. Activos intangibles. 1. El perímetro de los activos intangibles como criterio diferenciador. 2. Delimitación de los activos incluidos y excluidos. 3. Criterios interpretativos. V. Modalidades contractuales. 1. Fórmulas de explotación que permiten la aplicación del incentivo fiscal. 2. Rentas que no generan derecho a la aplicación del incentivo. VI. Requisitos de las entidades cedente y cesionaria. 1. La condición de contribuyente. 2. Requisitos de la entidad cedente. 3. Requisitos de la entidad cesionaria. 4. Requisitos documentales y contables. VII. Método de cálculo del incentivo fiscal. 1. Contexto de la reforma. 2. El establecimiento de un régimen transitorio (2016-2021). 3. Cálculo del incentivo fiscal en el régimen común. 4. Cálculo del incentivo fiscal en el régimen foral. VIII. Acuerdos previos de valoración y calificación. IX. Conclusiones.

Resumen: El presente trabajo analiza el incentivo fiscal sobre las rentas procedentes de determinados activos intangibles, conocido en el ámbito internacional como *patent box*. En nuestro país existen tres regímenes diferentes de este incentivo fiscal: el régimen común y los regímenes forales del País Vasco y Navarra. La finalidad de este trabajo es poner de manifiesto las diferencias existentes entre ellos y señalar las ventajas e inconvenientes que pueden presentar en el actual escenario de la planificación fiscal internacional. En este sentido, el estudio de estos regímenes se realiza a la luz de los acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE y la UE sobre regímenes preferenciales y prácticas tributarias perniciosas, especialmente, en el contexto de la Acción 5 del Plan BEPS.

Palabras clave: incentivos fiscales, regímenes preferenciales, prácticas tributarias perniciosas, investigación y desarrollo (I+D), activos intangibles, propiedad intelectual e industrial, *patent box*, BEPS.

ISBN: 978-84-7777-502-7

## I. INTRODUCCIÓN

El denominado *patent box* es un incentivo fiscal de amplia proyección en el ámbito internacional que se aplica sobre las rentas procedentes de determinados activos intangibles. Esta clase de incentivos, conocidos también como regímenes IP (*Intellectual Property*), conllevan generalmente una reducción o exención parcial de las rentas obtenidas por la cesión de activos intangibles de alto valor tecnológico, tales como las patentes. Estos regímenes pueden originar problemas de erosión de bases imponibles y deslocalización de beneficios (BEPS[1]) cuando no existe una conexión entre las actividades de investigación y desarrollo (I+D) y el disfrute del régimen preferencial. Por ello, la OCDE y la UE han diseñado unos estándares que permitan la subsistencia de esta clase de regímenes preferenciales en el actual escenario de la fiscalidad internacional. La referencia principal en este contexto es la Acción 5 del Plan BEPS sobre prácticas tributaras perniciosas, en la que se exponen los criterios de actividad sustancial y transparencia que deben reunir estos regímenes para que no sean calificados como perniciosos[2]. La UE también ha confirmado estos criterios en los trabajos del Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial y en las últimas medidas adoptadas por la Comisión para luchar contra la planificación fiscal agresiva[3].

El presente trabajo analiza el régimen español de *patent box* en sus tres versiones: régimen común, País Vasco y Navarra. La finalidad es poner de manifiesto las diferencias existentes entre ellas y proponer las modificaciones necesarias a la luz de los trabajos de la OCDE y la UE sobre regímenes preferenciales. Con carácter preliminar, exponemos el contexto internacional en el que se ubican los regímenes de *patent box* y su regulación concreta en el Derecho español. En este sentido, se analizan los estándares internacionales que derivan de la Acción 5 del Plan BEPS y el impacto de los mismos en los regímenes de nuestro entorno. Igualmente, se expone la regulación del *patent box* en el Derecho español (común y foral), comentando las sucesivas reformas que ha experimentado este incentivo fiscal en nuestro ordenamiento.

En cuanto al estudio concreto del incentivo fiscal, las cuestiones que analizamos son las siguientes. En primer lugar, los activos intangibles cubiertos por el mismo (ám-

---

[1] Las siglas BEPS hacen referencia al Plan de Acción de la OCDE y el G-20, *Base Erosion and Profit Shifting*, OECD, París, 2013.

[2] OECD, «Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5-2015 final report», *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD, París, 2015.

[3] El 28 de enero de 2016 la Comisión publicó el nuevo paquete de medidas para hacer frente a la evasión fiscal en el ámbito de los impuestos sobre sociedades (IP/16/159). Las medidas propuestas por la Comisión se mantienen en la línea de los estándares internacionales del Plan BEPS y confirman los criterios de sustancia y transparencia en la configuración de estos regímenes, reforzando el papel del Código de Conducta en la lucha contra las prácticas tributarias perniciosas (*vid*. el documento de trabajo de los servicios de la Comisión: *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Anti Tax Avoidance Package: Next Steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU*, COM(2016) 23, pp. 11 y 19).

bito material) y las clases de transacciones (ámbito formal). En segundo lugar, los requisitos que deben cumplir las entidades —cedente y cesionaria del activo— para que las rentas obtenidas tengan derecho a la aplicación del incentivo fiscal. En tercer lugar, las cuestiones relativas a la liquidación o aplicación del incentivo para estudiar cómo se calcula su cuantía en relación con el nuevo criterio de actividad sustancial. En cuarto lugar, el régimen de los denominados acuerdos previos de valoración y calificación (*tax rulings*), cuya aplicación ha sido también cuestionada por la OCDE debido a que pueden encubrir prácticas tributarias perniciosas. Por último, exponemos algunas conclusiones sobre el impacto de los trabajos de la OCDE y la UE en el desarrollo de los tres regímenes existentes en nuestro país y sobre la situación de los mismos en la denominada era post-BEPS.

En esta introducción, debemos también indicar algunas cuestiones a fin de delimitar nuestro objeto de estudio, tales como el ámbito en el que se aplican estos incentivos fiscales o las diferentes normas internacionales y de la UE que inciden en su regulación. En primer lugar, en el ámbito de los incentivos fiscales sobre las actividades de I+D, es necesario distinguir dos clases de incentivos. De este modo, mientras que las deducciones de I+D afectan a los *gastos* en los que incurre una empresa durante la fase de creación y desarrollo del intangible (*input incentive*), los incentivos en forma de reducción o exención se aplican sobre las *rentas* obtenidas por la comercialización o explotación del intangible (*output incentive*). Los denominados regímenes de *patent box* forman parte de este segundo grupo de incentivos y son compatibles con las deducciones por gastos de I+D[4].

En segundo lugar, el estudio de estos incentivos es tan solo uno de los aspectos que deben considerarse en la planificación fiscal internacional de la explotación de patentes y otros resultados de las actuaciones de I+D[5]. Así, entre otras cuestiones, debemos mencionar la fiscalidad internacional de los royalties en el marco de los convenios de doble imposición (artículo 12 Modelo de Convenio OCDE)[6] o la aplicación de las normas sobre precios de transferencia a los activos intangibles[7]. En cuanto al De-

---

[4] Para un análisis de los incentivos fiscales que se aplican en la fase de creación del intangible (deducciones por gastos de I + D o *input incentives*) pueden consultarse, entre otras, las obras de ALONSO MURILLO, F.: *Fiscalidad de la I+D+i. Tratamiento de los gastos en el Impuesto Sobre Sociedades*, Netbiblo, La Coruña, 2010; CALVO VÉRGEZ, J.: *La aplicación de la deducción por I+D+ITEC en el Impuesto sobre Sociedades: principales cuestiones a la luz de la doctrina administrativa y jurisprudencial*, Aranzadi, Navarra, 2010 y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, La Ley, Madrid, 2000.

[5] Un panorama general de estas cuestiones se describe en DANON, R.J.: «General Report. Tax incentives on research and development (R&D)», *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 100a, 69th IFA Congress, Basilea, 2015, pp. 17-56.

[6] Para un estudio de los cánones en los convenios de doble imposición, nos remitimos a nuestro trabajo *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*, Lex Nova, Valladolid, 2007.

[7] En este sentido, las Acciones 8-10 del Plan BEPS tienen como finalidad asegurar que los resultados de los precios de transferencia sean conformes con la creación de valor. Estas acciones incluyen una se-

ISBN: 978-84-7777-502-7

recho de la UE, las principales cuestiones se centran en el desarrollo de los estándares de sustancia y transparencia de la Acción 5 del Plan BEPS. En este sentido, destacan tanto medidas de *soft law* (Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial) como modificaciones del Derecho derivado, por ejemplo, la ampliación del intercambio automático de información a los *tax rulings* transfronterizos (Directiva 2015/2376). Tampoco podemos obviar el análisis de estos incentivos desde la perspectiva de las normas del Derecho primario (libertades fundamentales y ayudas de Estado)[8] ni la incidencia de otras normas del Derecho derivado (Directiva 2003/49/CEE intereses y cánones)[9]. En fin, como se pone de manifiesto, son varias las normas internacionales y de la UE que inciden en el tratamiento fiscal de las rentas que pueden beneficiarse de un régimen de *patent box*. Por ello, el presente trabajo se centra en analizar los regímenes de *patent box* (común y forales) a la luz de los acuerdos alcanzados en la OCDE y la UE sobre regímenes preferenciales y prácticas tributarias perniciosas que se concretan en la Acción 5 del Plan BEPS.

## II. EL *PATENT BOX* EN EL ESCENARIO ACTUAL DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

### 1. La lucha contra las prácticas tributarias perniciosas (Acción 5 BEPS)

Los regímenes de *patent box* fueron concebidos para fomentar la actividad innovadora de las empresas nacionales y evitar la erosión de bases imponibles mediante la trans-

---

rie de pautas sobre el principio de plena competencia (*arm´s lenght*) y su aplicación en el ámbito de los intangibles de difícil valoración. La Acción 8 analiza los precios de transferencia de operaciones que tienen por objeto activos intangibles. La Acción 9 examina la cuestión relativa a la atribución contractual de los riesgos con la finalidad de que los riesgos se correspondan con la toma de decisiones. Y la Acción 10 se centra en determinadas áreas de los precios de transferencia consideradas de alto riego, tales como operaciones vinculadas que carecen de lógica comercial, desviación de beneficios a través del uso selectivo de métodos de precios de transferencia o utilización de ciertos gastos que no se corresponden con la creación de valor.

[8] No obstante, desde la óptica de las libertades fundamentales o las ayudas de Estado en sentido estricto, los regímenes de *patent box* plantean menos inconvenientes, si bien, está claro que deben respetar igualmente estas normas del Derecho originario. Así, por ejemplo, resulta en principio bastante discutible la consideración como ayudas de Estado de unos incentivos que se aplican a todas las empresas que obtienen rentas procedentes de determinados intangibles, aunque, en general, estas empresas actúen en determinados sectores, como el tecnológico o el farmacéutico. Otra cuestión, es la concesión de ventajas fiscales a través de *tax rulings* y su posible consideración como ayudas de Estado, por lo que, en este ámbito, la Directiva 2015/2376 establece un intercambio automático de información sobre acuerdos transfronterizos. Por otro lado, teniendo en cuenta la configuración actual de los regímenes europeos de *patent box*, el conflicto con las libertades fundamentales (*v. gr.* artículo 49 TFUE) es también poco probable, no obstante, podría plantearse en aquellos casos en los que el régimen se limitara a los activos desarrollados en el interior del país o, a la inversa, cuando no se aplicara a los activos creados por establecimientos permanentes nacionales (*vid.*, en este sentido, MANG, F.: «The (in)compatibility of IP box regimes with EU law, the code of conduct and the BEPS initiatives», *European Taxation*, n.º 2-3, 2015, pp. 79 y 80).

[9] En relación con las distintas cuestiones que se plantean en el ámbito de la UE sobre estos incentivos fiscales *vid*. NYKIEL, W. y ZALASINSKI, A. (Eds.): *Tax aspects of research and development within de European Union*, Wolters Kluwer, Warszawa, 2014.

ferencia de activos a otras jurisdicciones[10]. Sin embargo, en el actual escenario de la fiscalidad internacional, se han ido configurando como regímenes privilegiados que favorecen la captación de activos de alto valor tecnológico y pueden por tanto dar lugar a problemas de competencia fiscal perniciosa (*harmful tax competition*). Estos problemas se generan cuando se permite la aplicación del incentivo fiscal a entidades dedicadas a la mera explotación de los activos que no han participado en su creación, de modo que no existe un vínculo entre dicha explotación y las actividades de I+D. Un fenómeno que se ha incrementado mediante la utilización de los denominados *tax rulings* o acuerdos previos con las autoridades tributarias, que pueden llegar a ampliar considerablemente el ámbito de aplicación del beneficio fiscal para dar cobertura a determinadas empresas o actividades.

Esto ha llevado a la OCDE y al G-20 a incluir este tipo de regímenes en la Acción 5 del Plan BEPS para combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. La Acción 5 solamente permite la existencia de regímenes preferenciales cuando se cumplan dos requisitos: a) criterios de actividad sustancial basados en el nuevo mecanismo del nexo (*modified nexus approach*) y b) transparencia de dichos regímenes a través del intercambio automático de información de *tax rulings*. Estos criterios fueron también asumidos por la UE (Grupo del Código de Conducta) y se alcanzó un importante compromiso por parte de los Estados miembros para adaptar sus regímenes de *patent box* a estas nuevas reglas[11]. La aplicación de los criterios de actividad sustancial exige alinear el disfrute del beneficio fiscal con las actividades de I+D, hasta el punto de que los gastos en los que incurran las empresas deben utilizarse como un indicador de actividad sustancial.

La finalidad principal es limitar la aplicación de este incentivo a las empresas que han contribuido a la creación o desarrollo del activo intangible y que, por tanto, han realizados gastos de I+D en relación con dicho activo. En este sentido, se considera que la creación de un vínculo o nexo entre el disfrute del incentivo fiscal y las inversiones en gastos de I+D contribuye a promover la actividad innovadora nacional y puede evitar la deslocalización de intangibles a otras jurisdicciones[12]. Además, el denominado mecanismo del nexo exige que el cálculo del incentivo se realice proporcionalmente,

---

[10] *Vid*. BRADLEY, S.; DAUCHY, E.P. y ROBINSON, L.A.: «Cross-country evidence on the preliminary effects of patent box regimes on patent activity and ownership», *National Tax Journal. Washington*, n.º 4, 2015, pp. 1047-1071. En este estudio se analiza hasta qué punto esta clase de regímenes han alcanzado ambos objetivos y se concluye que, si bien han logrado satisfactoriamente promover la actividad innovadora de las empresas mediante la creación de patentes nacionales, no han logrado evitar con el mismo éxito el traslado de esas patentes a otras jurisdicciones con un régimen fiscal más ventajoso, especialmente si se trata de paraísos fiscales.

[11] *Vid*. Consejo de la UE (2014 b), *Report from the Code of Conduct Group (Business Taxation) to ECOFIN Council,* Doc. 16553/1/14, Rev 1, FISC 225, Bruselas, 11 de diciembre de 2014.

[12] Vid. un estudio económico sobre esta cuestión, comparando los regímenes de *patent box* de la UE y realizando una simulación del impacto económico del *nexus approach*, en ALSTADSÆTER, A. y otros, «Patent Boxes Design, Patents Location, and Local R&D», *Taxation Papers. Working Paper*, n.º 57, Comisión Europea, 2015.

ISBN: 978-84-7777-502-7

es decir, la cuantía del mismo irá en función de los gastos de I+D en los que hayan incurrido las entidades que explotan el activo[13]. Por ello, se consideran perniciosos los regímenes de *patent box* que se calculan sin tener en cuenta la participación de la entidad cedente en la creación o desarrollo del activo. Este tipo de regímenes favorece el diseño de estructuras abusivas de planificación fiscal, como son las consistentes en crear los activos en una jurisdicción, incurriendo en importantes gastos de I+D, para posteriormente transferir los derechos de explotación a una entidad ubicada en otra jurisdicción, donde existe un régimen de *patent box* que se aplica sin necesidad de que la entidad haya participado en la creación o desarrollo del activo.

Desde entonces son varios los países, entre ellos España, que han modificado sus regímenes para adaptarlos a estos acuerdos internacionales[14]. La Acción 5 contiene una relación de los regímenes de *patent box* que no cumplen con el criterio de actividad sustancial, si bien, varios de ellos ya han sido modificados o están en proceso de serlo[15]. En este sentido, debemos tener en cuenta que se trata de un incentivo fiscal que continúa expandiéndose, tanto dentro de la UE[16] como fuera de ella[17], por lo que cada vez será mayor la competencia entre Estados para captar activos intangibles de alto valor. En principio, todos los Estados pueden competir entre sí respetando las reglas de juego OCDE-UE, esto es, los criterios de actividad sustancial y transparencia.

---

[13] *Vid*. apartado VII del presente trabajo.

[14] En el informe nacional presentado al Congreso de la IFA de 2015 (Basilea) ya se había puesto de manifiesto que el régimen español debía ser modificado para cumplir con los estándares internacionales sobre actividad sustancial (*vid*. ALONSO MURILLO, F.: «IFA Branch Reports. Spain», *Cahiers de droit fiscal international*, *op. cit*., p. 699). Como veremos, la modificación del régimen español tuvo lugar mediante la LPGE 2016.

[15] Los países que, al menos en la fecha de publicación del informe, tenían regímenes preferenciales de *patent box* contrarios a los criterios OCDE eran los siguientes: Bélgica, China, Colombia, Francia, Hungría, Israel, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, España, Suiza, Turquía y Reino Unido (*vid*. OECD, «Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5-2015 final report», *op. cit*., p. 63). Esta lista es también buena muestra de la proyección internacional que tiene un incentivo de estas características.

[16] Este es el caso del régimen de *patent box* italiano introducido en 2015 con la finalidad de unirse a la amplia oferta de regímenes existentes en la UE y competir con ellos para atraer empresas de diferentes sectores. Hasta tal punto que tan solo unos meses después de su aprobación, se introdujo una modificación para ampliar el perímetro de los intangibles a diseños, modelos y marcas comerciales. Como veremos, la aplicación de un régimen de *patent box* a las marcas resulta contrario a la Acción 5 del Plan BEPS, por lo que este último aspecto del régimen italiano podría plantear problemas con los criterios de actividad sustancial. Sobre las características del régimen italiano y su adecuación a los estándares OCDE, *vid*. PAPPALARDO, L.M.: «The new Italian patent box: first evaluation and compatibility issues with the OECD indications», *Intertax*, n.º 11, 2015, pp. 724-729 (para quien también plantea problemas la inclusión de las marcas en el régimen italiano, p. 729), y VALDONIO, M. y TENORE, M.: «Italy's new patent box regime», *Tax Notes International*, n.º 12, 2015, pp. 1091-1094.

[17] Sobre el impacto de estos regímenes en Estados Unidos, *vid*. CHOUDHURY, S.: «Proposal to introduce a US patent box regime», *International Transfer Pricing Journal*, n.º 6, 2015 o NOWAK, B.: «U.S. patent box: will it be a box of chocolates or Pandora's box for taxpayers?», *Tax Planning International Review*, n.º 11, 2015.

## 2. Los regímenes preferenciales en la era post-BEPS

El desarrollo de la Acción 5 deja también abiertas varias cuestiones que habrá que abordar en la denominada y ya actual era post-BEPS. Entre otras, podemos referirnos a las siguientes: a) el proceso de monitorización de estos regímenes para controlar el cumplimiento de los estándares OCDE-UE; b) la coherencia entre las diferentes medidas contra la planificación fiscal agresiva, en particular, la relación entre normas antiabuso y regímenes homologados; y c) el impacto de los nuevos estándares en las bases imponibles de los países en desarrollo.

En cuanto a la primera cuestión, debemos señalar que tanto en el ámbito de la OCDE como de la UE está previsto un proceso de monitorización o seguimiento de los diferentes regímenes de *patent box* para asegurar su adecuación con los criterios de actividad sustancial de la Acción 5. En el ámbito de la OCDE, la monitorización de estos regímenes se realizará en el marco del foro sobre prácticas tributarias perniciosas (*Forum on Harmful Tax Practices* o FHTP) y, en la UE, se llevará a cabo por el Grupo del Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial[18]. En este punto, es necesario resaltar la importancia de una adecuada coordinación entre las políticas tributarias de la OCDE y la UE para evitar el riesgo de una duplicidad de estándares[19]. Aunque ya se ha puesto de manifiesto el alineamiento entre ambas políticas, especialmente en lo que se refiere a la lucha contra las prácticas tributarias perniciosas, la mencionada coordinación debe también presidir el proceso de monitorización de estos regímenes.

En segundo lugar, consideramos que la adaptación de los regímenes de *patent box* a los estándares de transparencia y actividad sustancial de la OCDE y la UE debería conllevar correlativamente la imposibilidad de aplicar medidas defensivas o antiabuso frente a estos regímenes homologados. Esta cuestión resulta especialmente relevante en el ámbito de las normas sobre transparencia fiscal internacional (*CFC legislation*) o en relación con medidas antiabuso que denieguen la aplicación de los beneficios de un convenio de doble imposición[20] o la deducibilidad de los cánones pagados

---

[18] *Vid*. capítulo 7 de la Acción 5 del Plan BEPS, p. 67 y Consejo ECOFIN de 8 de diciembre de 2015, Doc. 15068/15.

[19] En este sentido, *vid*. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones («BEPS»): ¿el final, el principio del final o el final del principio?», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 1, 2014, p. 6 (versión electrónica). En el marco de la coordinación OCDE-UE, también debería analizarse hasta qué punto los criterios de actividad sustancial, tal y como están configurados en la Acción 5, son conformes con el Derecho de la UE, fundamentalmente, con el régimen de ayudas de Estado y las libertades fundamentales. Sobre este tema *vid*. SANZ-GÓMEZ, R.: «The OECD's nexus approach to IP boxes: a European Union law perspective», *WU International Taxation Research Paper Series*, n.º 12, 2015.

[20] En la práctica convencional española, una cláusula de estas características se incluye, por ejemplo, en el Convenio con Andorra (2015): «Cuando en aplicación de las disposiciones contenidas en el presente Convenio una renta se beneficia de una ventaja fiscal en uno de los Estados contratantes y conforme a la aplicación de la legislación doméstica del otro Estado contratante una persona se somete a imposición sobre una fracción de dicha renta y no sobre el montante total, la ventaja fiscal acordada por el primer Estado no se aplicará en la parte de la renta que no se somete a imposición» (apartado I.6 del Protocolo).

ISBN: 978-84-7777-502-7

en la fuente por el hecho de que los mismos puedan beneficiarse también de un régimen de *patent box* en el Estado de residencia[21]. En estos términos, la Acción 5 enlaza con otras medidas del Plan BEPS (Acción 3 sobre normas *CFC* o Acción 6 sobre abuso de convenios), por lo que se pone de manifiesto la necesidad de una aplicación coordinada de todas ellas para que no pierdan lo que podría ser su «efecto útil». La cuestión también adquiere una especial importancia en el contexto de las nuevas medidas propuestas por la Comisión para luchar contra la elusión fiscal, entre las que se incluyen varias cláusulas antiabuso[22]. A nuestro juicio, estas cláusulas deberían resultar inaplicables a los regímenes homologados a fin de garantizar una coherencia entre las diferentes medidas propuestas en el ámbito de la lucha contra las prácticas tributarias perniciosas.

Finalmente, no podemos cerrar este epígrafe sin referirnos a las posibles consecuencias que puede tener la interacción entre la Acción 5 y el esquema de sujeción exclusiva en la residencia que establece el artículo 12.1 del Modelo de Convenio OCDE (cánones). En relación con esta clase de rentas, la asignación exclusiva del poder tribu-

---

[21] En este mismo sentido, *vid*. DANON, R.J.: «Will nexus based patent boxes be internationally safe? Open questions on the broader impact of the modified nexus approach», *Archives de Droit Fiscal Suisse*, n.º 1-2, 2015, pp. 186 y 187.

[22] El 28 de enero de 2016 la Comisión publicó un nuevo paquete de medidas para hacer frente a la evasión fiscal (IP/16/159), entre las que se incluyen tanto propuestas legislativas como de *soft-law*, en general, en la línea de los estándares internacionales acordados en el Plan BEPS. Entre las medidas de carácter legislativo se encuentran dos propuestas de Directiva. Una, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (COM (2016) 25 final). Otra, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior (COM (2016) 26 final). Con la primera propuesta, se pretende que los Estados miembros intercambien información tributaria sobre las empresas multinacionales que operan en la UE, extendiendo así el ámbito de aplicación del intercambio automático y obligatorio de información a los denominados informes país por país. Por su parte, la segunda propuesta de Directiva contempla una serie de normas antiabuso de carácter interno que deberán desarrollar los Estados miembros en sus respectivas legislaciones (*v. gr*. limitación de la deducibilidad de los intereses, imposición de salida sobre plusvalías latentes, cláusula de inversión condicionada a un umbral mínimo de imposición, reforzamiento de la transparencia fiscal internacional, norma para corregir las asimetrías híbridas y una cláusula general contra prácticas abusivas). Por otro lado, el paquete de medidas de la Comisión también incluye varios documentos de trabajo y propuestas de *soft law*: a) una recomendación para reforzar los convenios de doble imposición en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, introduciendo cláusulas generales antiabuso o redefiniendo el concepto de establecimiento permanente [C(2016) 271 final]; b) una comunicación sobre la estrategia exterior para lograr una tributación efectiva y una buena gobernanza fiscal a escala internacional, que implicará la elaboración de una lista de jurisdicciones no cooperativas [COM (2016) 24 final]; c) una comunicación de carácter general y un documento de trabajo de los servicios de la Comisión que acompaña a dicha comunicación, donde se explican los motivos políticos y económicos que justifican todas estas medidas y se indican cuáles son los próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia [COM (2016) 23 final]; d) por último, se incluye un estudio sobre las diferentes estructuras de planificación fiscal agresiva que utilizan las empresas y los indicadores necesarios para determinar su existencia (*Taxation Papers*, n.º 61, 2015). Como se puede observar, entre todas las medidas propuestas, se incluyen varias normas antiabuso, tanto de carácter interno (Propuesta de Directiva) como convencional (Recomendación), que podrían afectar a los regímenes de *patent box*.

tario al Estado de residencia puede dar lugar a problemas de doble no imposición si se pone en conexión con los incentivos fiscales que el Estado de residencia puede conceder en el marco de un régimen de *patent box*. De este modo, nos podemos encontrar con situaciones en las que los royalties no tributen en la fuente por aplicación del convenio y, al mismo tiempo, se beneficien de importantes reducciones o exenciones en su Estado de residencia por aplicación de un régimen de *patent box*. Además, la falta de retención en la fuente, unida al hecho de que los royalties pagados por la utilización del intangible puedan ser deducibles en dicho Estado, podría generar también problemas de erosión de bases imponibles para Estados receptores de tecnología.

Por ello, deberían reconsiderarse los riesgos que para las bases imponibles de los Estados importadores de tecnología conlleva la sujeción exclusiva en el Estado de residencia[23]. En general, como ya han puesto de manifiesto varios autores, los estándares internacionales no son neutrales, reflejan los intereses económicos y políticos de un determinado momento y pueden por tanto plantear problemas para países que se encuentren en una posición más débil[24]. De hecho, todavía está por ver la otra cara del Plan BEPS, esto es, cómo las propuestas de la OCDE afectan a las bases imponibles de los países en desarrollo, por lo que desde Naciones Unidas ya se está trabajando en esta cuestión[25]. No obstante, la OCDE siempre ha hecho especial hincapié en que desde los inicios del Plan BEPS se han tenido muy en cuenta las economías en desarrollo, siendo varias las que han participado en los diferentes grupos de trabajo[26].

## III. LA REGULACIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL

En nuestro Derecho, el incentivo fiscal aplicable a las rentas procedentes de determinados activos intangibles se encuentra recogido tanto en el régimen común como en el régimen foral (País Vasco y Navarra). Como veremos, existen notables diferencias entre ambos que podrían llegar a generar problemas de competencia fiscal.

### 1. Régimen común

En el régimen común, este incentivo se regula en el artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en su redacción dada por la LPGE 2016, bajo el título «*Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles*». Desde su introducción en 2007 hasta la actualidad, son

---

[23] En este sentido, *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Article 12: Royalties», en VANN, R. (Ed.), *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD, Ámsterdam, 2015, pp. 5, 10 y 62 (versión electrónica).

[24] *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M. y QUINTAS SEARA, A.: «Una aproximación al concepto de planificación fiscal agresiva utilizado en los trabajos de la OCDE», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, n.º 394, enero 2016, p. 69.

[25] *Vid.* TREPELKOV, A.; TONINO, H. y HALKA, D. (Eds.), *United Nation Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, Naciones Unidas, Nueva York, 2015.

[26] *Vid.* OECD, *Two-part report to G20 developing working group on the impact of BEPS in low income countries*, OECD, París, 2014.

ISBN: 978-84-7777-502-7

varias las modificaciones que ha experimentado el incentivo fiscal. Así, teniendo en cuenta la fecha de aprobación de las correspondientes reformas, podemos señalar las siguientes versiones del *patent box* en el Derecho común:

— 2007. Introducción del incentivo fiscal en nuestro sistema tributario.
— 2013. Ampliación de su ámbito de aplicación.
— 2014. Algunas modificaciones no sustanciales.
— 2016. Adaptación del incentivo a los acuerdos OCDE-UE.

En el ordenamiento común, el régimen fue introducido mediante la Ley 16/2007[27] (con efectos desde el año 2008) en la regulación del entonces vigente Impuesto sobre Sociedades (TRLIS[28]). Su finalidad quedaba puesta de manifiesto en la exposición de motivos de la norma (apdo. VII), indicando que se trataba de incentivar la actividad innovadora de las empresas y reducir su dependencia tecnológica del exterior, enlazándose también este régimen con los incentivos fiscales a las actividades de investigación, desarrollo e innovación (deducciones I+D+i). La primera modificación tuvo lugar en 2013, ampliando considerablemente el ámbito de aplicación y la cuantía del incentivo con respecto a su configuración original[29]. En 2014, la aprobación de la nueva LIS modificó ligeramente algunas cuestiones pero sin llegar a introducir cambios significa-

[27] Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (DA 8ª, apartado ocho). Para un estudio del incentivo fiscal en su versión original, puede consultarse DE HARO IZQUIERDO, M.: «Régimen fiscal del patent box. La reducción de ingresos derivados de la cesión de activos intangibles», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 6, 2010 y FERRER JARAIZ, F.: «El nuevo régimen fiscal de la cesión de uso de determinados activos intangibles (art. 23 LIS). Cuestiones prácticas», *Carta Tributaria Monografías*, n.º 11, 2010.

[28] Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

[29] Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (artículo 26). Entre las principales modificaciones se encuentra el hecho de que el incentivo pasa a recaer sobre la renta neta derivada del activo cedido y no sobre los ingresos procedentes del mismo (se pasa de una reducción del 50% sobre los ingresos a una reducción del 60% sobre la renta). También se amplió la aplicación del régimen fiscal para los activos generados en la entidad cedente de forma sustancial y para los supuestos de transmisión de activos intangibles. En relación con la creación de los activos, debemos destacar que la regulación original exigía que la entidad cedente hubiera creado los activos en un 100%, mientras que la reforma de 2013 redujo el porcentaje de creación a un 25% de su coste. Por último, destaca en esta reforma la introducción de los denominados acuerdos previos con la Administración tributaria sobre la calificación de activos y sobre la valoración de los ingresos y gastos relacionados con la cesión de los mismos, esto es, los conocidos en el ámbito internacional como «*tax rulings*». Sobre el régimen fiscal de este incentivo tras la aprobación de la Ley 14/2013, *vid*. CALVO VÉRGEZ, J.: «La nueva fiscalidad de la I+D+I en el IS tras la aprobación de la ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 16, 2014; SALGADO BARCA, M.B. y PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: «El Patent Box en España: Análisis del artículo 23 del TRLIS», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 19, 2014 o SANZ GADEA, E.: «El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (III). Incentivos fiscales», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, n.º 375, 2014.

tivos[30]. La modificación más relevante tuvo lugar mediante la LPGE 2016[31], con la finalidad de adaptar el régimen español a los acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE y la UE. Siguiendo los plazos de estos acuerdos, la nueva regulación del *patent box* español entra en vigor el 1 de julio de 2016 y, de forma transitoria, se permite que todas las transacciones celebradas con anterioridad puedan seguir acogiéndose al régimen anterior hasta el 30 de junio de 2021.

### 2. Régimen foral

En el ordenamiento foral, el incentivo del *patent box* se reconoce tanto en el País Vasco como en Navarra. En el País Vasco, se regula en el artículo 37 de la normativa del Impuesto sobre Sociedades de cada uno de los Territorios Históricos: Normas Forales 11/2013 de Vizcaya, 2/2014 de Guipúzcoa y 37/2013 de Álava (en adelante, NFPV). En Navarra, el incentivo fiscal se establece en el artículo 37 de la Ley Foral 24/1996, en su redacción dada por Ley 29/2014 (en adelante, LFN). Así, no solamente existen importantes diferencias entre el régimen común y foral sino que, además, también las hay entre las propias normas forales. Esto da lugar a que existan en España tres regímenes diferentes de *patent box* (común, País Vasco y Navarra), hasta el punto de que la OCDE ha incluido a los tres dentro de los denominados *IP regimes* que no cumplen con los criterios internacionalmente aceptados de actividad sustancial[32]. No obstante, el régimen común debería ser eliminado de la lista en una futura actualización debido a la reforma realizada mediante la LPGE 2016, precisamente, para adaptar su contenido a tales criterios.

## IV. ACTIVOS INTANGIBLES

### 1. El perímetro de los activos intangibles como criterio diferenciador

El perímetro de activos intangibles a los que resulta aplicable el régimen privilegiado (*qualifying assets*) es un factor utilizado por las diferentes jurisdicciones para hacer más atractivos sus regímenes de *patent box*. En general, estos regímenes se aplican a activos intangibles relacionados con la innovación tecnológica, siendo las patentes el exponente más significativo. En este sentido, es frecuente excluir de su ámbito de aplicación otras manifestaciones de la propiedad industrial como las marcas, ya que estas últimas no tienen propiamente un valor tecnológico sino más bien comercial. Igualmente, en muchos países queda excluida la propiedad intelectual o derechos de

[30] En la redacción original de la nueva LIS, el incentivo fiscal se mantuvo prácticamente en los mismos términos que ya figuraban en el TRLIS en su versión de 2013. Las modificaciones introducidas por la LIS se limitaron a derogar algunas cuestiones, tales como la regla especial prevista para activos no recogidos en el balance o la hasta entonces incompatibilidad del régimen con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, al ser esta deducción eliminada en la nueva LIS.

[31] Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (artículo 60).

[32] *Vid.* OECD, «Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5-2015 final report», *op. cit.*, p. 63.

ISBN: 978-84-7777-502-7

autor, por entender que la misma no forma parte de una actividad de innovación tecnológica. Sin embargo, son varios los regímenes de *patent box* que, a fin de resultar más competitivos, amplían considerablemente el perímetro de los intangibles, dando incluso cobertura a las marcas y los programas de ordenador[33].

Esta tendencia debe ahora adecuarse a los criterios de la OCDE sobre actividad sustancial. En virtud de los mismos, los regímenes de *patent box* no pueden incluir activos intangibles como las marcas, debido a su carácter eminentemente comercial y no tecnológico, pero sí pueden, en cambio, incluir derechos de autor sobre programas de ordenador, ya que estos intangibles comparten muchas de las características de las patentes[34]. En nuestro Derecho, existen notables diferencias entre los activos privilegiados del régimen común y foral. El régimen común no incluye las marcas ni los programa de ordenador, mientras que la normativa vasco-navarra amplía el perímetro de los intangibles a las marcas y a una clase concreta de programas de ordenador (software especializado). Este software presenta funcionalidades específicas personalizadas para el cesionario y se define por oposición al software estándar o de exclusiva aplicación comercial[35].

De acuerdo con la OCDE, los activos intangibles que deben integrar un régimen de estas características son las patentes en el sentido amplio del término, es decir, las diferentes manifestaciones de la propiedad industrial, a excepción de aquellas asociadas al marketing, tales como las marcas comerciales. La OCDE también es partidaria de incluir en un régimen de *patent box* los derechos sobre programas de ordenador, sin distinguir si son estándar o especializados. La razón de esta extensión al ámbito del software debemos buscarla fundamentalmente en dos motivos. Uno, es para evitar que las posibles distinciones relativas a su protección jurídica (patentes y derechos de autor) den lugar a un diferente tratamiento fiscal. Otro motivo, a nuestro juicio el más relevante, es la similitud que existe entre los activos protegidos por las patentes y el software, en cuanto a su carácter innovador y su valor tecnológico se refiere, ya que el software implica igualmente importantes actividades de I+D.

## 2. Delimitación de los activos incluidos y excluidos

En el régimen común, el incentivo fiscal se aplica a las siguientes clases de activos intangibles (artículo 23.1 LIS):

---

[33] Para un estudio comparado de los regímenes de *patent box* existentes en la UE, recomendados la lectura del capítulo III de la tesis doctoral de EVERS, L.K.: *Intellectual Property (IP) Box Regimes*, Universidad de Mannheim (Alemania), 25 de noviembre de 2014, pp. 49-95. Se puede consultar en: https://ubmadoc.bib.uni-mannheim.de/37562/4/Dissertation_Lisa_Evers_IP_Box_Regimes.pdf.

[34] *Vid.* OECD, «Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5-2015 final report», *op. cit.*, pp. 26 y 27 (ap. 36 y 38).

[35] *Vid.* artículos 37 NFPV y LFN. En particular, el artículo 37.1 *in fine* NFPV contiene la siguiente definición de programa que no es de exclusiva aplicación comercial: «programa no estándar, específicamente desarrollado y mejorado por el contribuyente y que presente funcionalidades específicas personalizadas para el cesionario en relación con su proceso productivo, del que constituya un elemento relevante».

— Patentes.
— Dibujos o modelos.
— Planos.
— Fórmulas o procedimientos secretos.
— Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas *(know-how).*

La lista es exhaustiva y no admite otra clase de activos. Por un lado, se incluyen los intangibles relacionados con determinadas clases de propiedad industrial de carácter tecnológico o innovador (patentes, dibujos o modelos, planos y fórmulas). Por otro, también se da cobertura al denominado *know-how*, es decir, informaciones de carácter secreto, no patentadas, que se refieren a experiencias de carácter industrial, comercial o científico. Básicamente, podemos afirmar que la diferencia entre la patente y el *know-how* se encuentra en el carácter secreto de este último y, en consecuencia, en su diferente grado de protección jurídica[36].

Por el contrario, en el régimen común, el incentivo fiscal no se aplica a los siguientes activos (artículo 23.4 LIS):

— Otras formas de propiedad industrial (marcas).
— Propiedad intelectual (obras literarias, artísticas o científicas).
— Derechos de imagen.
— Programas informáticos.
— Equipos industriales, comerciales o científicos (bienes de equipo).
— Asistencia técnica.

Con respecto a las exclusiones que se realizan debemos efectuar algunas consideraciones. En primer lugar, resaltar que se excluye la propiedad industrial de carácter comercial (marcas). Este es el criterio que también sigue la OCDE, a diferencia de lo que sucede en los regímenes forales, que incluyen las marcas entre los activos privilegiados. En segundo lugar, señalar que también se deja fuera del perímetro de los intangibles a la propiedad intelectual o derechos de autor en todas sus manifestaciones, es decir, la cesión de derechos de autor no da lugar a la aplicación del incentivo fiscal en ningún caso, ya se trate de obras literarias, artísticas o científicas. En tercer lugar, no pasa desapercibido que los programas de ordenador, a pesar de estar protegidos por los derechos de autor, se excluyen expresamente para evitar cualquier tipo de duda. Una técnica, la de mencionar los programas de ordenador al margen de los derechos de autor, que ya es habitual en nuestra normativa tributaria, a pesar de que, desde el punto de vista de su protección, no existen diferencias con el resto de las obras literarias, artísticas o científicas, pues todas ellas —incluidos los programas de

[36] *Vid.* nuestro trabajo *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*, *op. cit*, pp. 261 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

ordenador— disfrutan del mismo grado de protección jurídica[37]. Como hemos visto, la OCDE admite la inclusión del software en el ámbito de los regímenes de *patent box* y en esta línea se encuentran también los regímenes forales (País Vasco y Navarra), pero solamente en lo referente al software especializado.

En cuarto lugar, con respecto a la exclusión de los bienes de equipo, debemos apreciar que la misma resulta evidente, ya que no constituyen un activo intangible sino un bien puramente material. En este punto, es importante distinguir entre la patente (intangible) y el bien tangible sobre el que recae la protección de la misma. Nada tiene que ver ceder el uso de una patente para permitir al cesionario la fabricación de un determinado bien, con el arrendamiento de bienes de equipo, en el que solamente se cede el derecho a utilizar el bien tangible pero no los derechos sobre la patente. No obstante, en el ámbito de los convenios de doble imposición, la cesión de bienes de equipo da lugar a cánones, a diferencia de lo que establece el artículo 12 del Modelo OCDE. Esta es tan solo una de las distinciones entre los intangibles que dan lugar a cánones en los convenios y los intangibles que permiten la aplicación de un régimen privilegiado en el Estado de residencia[38].

Por último, se contempla expresamente la exclusión de la asistencia técnica. El problema es que esta clase de servicios está en muchas ocasiones vinculada a una patente u otro intangible que sí puede acceder al régimen privilegiado. Por este motivo, en los contratos mixtos, se exige —tanto en el régimen común como foral— que se delimite con precisión la renta que corresponda a cada una de las prestaciones del contrato. Así, cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, debe diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a las mismas (artículo 23.1 d LIS). En caso contrario, el incentivo fiscal no podría aplicarse, ya que solamente se puede beneficiar del mismo la parte de la renta que derive de ceder intangibles cualificados. Un ejemplo de contratos mixtos son los contratos de franquicia, en los que se ceden tanto derechos de uso sobre intangibles (patentes, marcas o nombres comerciales) como asistencia técnica y servicios necesarios para su desarrollo. Pues bien, en estos casos, el incentivo fiscal solamente resulta aplicable si es posible determinar la parte de la renta que se corresponde con los activos privilegiados (patentes), dado que el resto de las prestaciones comprenden activos de carácter comercial (marcas y nombre comerciales) o una asistencia técnica expresamente excluida del régimen privilegiado[39].

---

[37] *Vid.* el concepto de cánones de la normativa interna en el que los programas de ordenador se mencionan en un apartado diferente al de los derechos de autor (art. 13.1 f) 3º LIRNR), lo que ha dado lugar a una controvertida jurisprudencia en el ámbito de los convenios de doble imposición, al entender que los límites de gravamen previstos para los derechos de autor no son aplicables a los programas de ordenador (entre otras, STS de 19 de marzo de 2013).

[38] Sobre estas diferencias *vid.* el epígrafe siguiente.

[39] *Vid.*, en este sentido, la consulta de 9 de febrero de 2015 (V0510-15) en relación con un negocio de explotación de hamburgueserías mediante franquicia, en la que se limita la aplicación del *patent box* al *know-how* y las fórmulas, excluyendo el incentivo fiscal para las marcas, nombres comerciales o rótulos, así como para la venta de productos del franquiciado.

## 3. Criterios interpretativos

En este apartado nos referiremos a los criterios que han venido utilizándose para interpretar las diferentes clases de intangibles que dan lugar a la aplicación del incentivo fiscal. Estos criterios tienen en común el recurso a las definiciones de intangibles que figuran en otras normas jurídicas (tributarias y no tributarias), tales como los convenios de doble imposición o la normativa interna sobre protección jurídica de la propiedad industrial.

El primero de estos criterios se refiere a la posibilidad de utilizar los Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio OCDE sobre cánones. En este sentido, es necesario distinguir dos ámbitos de aplicación en el tratamiento fiscal de los intangibles. Por un lado, los intangibles que pueden dar lugar a un régimen de *patent box* y, por otro, la fiscalidad de las rentas derivadas de estos intangibles en el ámbito de los convenios de doble imposición. Mientras que el *patent box* es un incentivo fiscal previsto en la legislación interna, los convenios delimitan el poder tributario de los Estado miembros en situaciones transfronterizas. Los convenios incluyen a estos efectos una categoría de renta denominada cánones o regalías (*royalties*), que se aplica cuando se ceden determinados intangibles (artículo 12 Modelo de Convenio OCDE).

Es cierto que el concepto de cánones de los convenios abarca un mayor número de intangibles que los previstos en un régimen de *patent box*, pues el concepto de cánones incluye las marcas y los derechos de autor y también, en algunos convenios, los arrendamientos de bienes de equipo y la asistencia técnica. No obstante, aunque se trata de ámbitos de aplicación de diferente contenido y alcance (normativa interna y convenios), consideramos que los criterios utilizados para interpretar el concepto de cánones de los convenios podrían aplicarse a los intangibles que integran un régimen de *patent box*. Esta extensión puede resultar especialmente relevante para determinar las diferencias entre el *know-how* y la asistencia técnica, una materia que es tratada con detalle en los Comentarios de la OCDE y en la jurisprudencia de nuestros tribunales[40]. La diferencia entre ambos conceptos presenta una especial relevancia en nuestro régimen de *patent box*, pues mientras el *know-how* es un activo privilegiado, la asistencia técnica está expresamente excluida del incentivo fiscal (artículo 23.4 LIS).

En segundo lugar, la interpretación de los intangibles del *patent box* debe realizarse conforme a la normativa sobre la protección jurídica de las diferentes modalidades de propiedad industrial. Dado que son conceptos no definidos en la normativa tributaria, es posible acudir a otros sectores de nuestro ordenamiento en los que se delimita con precesión su ámbito de aplicación, tal y como sucede con la legislación

[40] *Vid*. Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio OCDE. En cuanto a los problemas que ha planteado la delimitación de ambas figuras en la jurisprudencia española, puede consultarse nuestro trabajo «Who knows de riddle of konw-how? Spain Becomes entangled in the web of intangibles», *European Taxation*, n.º 3, 2005.

ISBN: 978-84-7777-502-7

sobre patentes[41], topografías de productos semiconductores[42] o diseño industrial[43]. La aplicación del derecho material o sustantivo resulta fundamental para determinar el alcance de los activos intangibles amparados por el incentivo fiscal. Este es también el criterio que viene aplicando la DGT cuando interpreta si un determinado intangible está cubierto por el régimen privilegiado. Así, por ejemplo, aplicando la normativa interna sobre protección jurídica del diseño industrial (Ley 20/2003), se ha considerado que el diseño de muestrarios textiles se incluye entre los activos privilegiados, ya que se trata de un diseño industrial configurado en dibujos, modelos o planos[44].

## V. MODALIDADES CONTRACTUALES

La aplicación del incentivo fiscal no solamente exige que las rentas procedan de intangibles concretos (ámbito material) sino que, además, dichos intangibles deben ser objeto de determinados negocios jurídicos (ámbito formal), tales como la cesión de uso del derecho a comercializar o explotar el activo. En consecuencia, si se trata de un intangible privilegiado, pero no es objeto de un contrato de explotación en los términos que ahora analizaremos, las rentas derivadas del mismo no podrían beneficiarse del incentivo fiscal.

### 1. Fórmulas de explotación que permiten la aplicación del incentivo fiscal

En el régimen común, los activos intangibles privilegiados deben ser objeto de alguno de los siguientes negocios jurídicos (artículo 23.1 LIS):

— Cesión del derecho de uso o explotación.
— Transmisión entre entidades no vinculadas.

El negocio jurídico principal que determina la aplicación del incentivo fiscal es la cesión del derecho a utilizar o explotar los activos intangibles privilegiados. No obstante, en caso de entidades independientes, se admite que puedan acogerse al incentivo fiscal las rentas procedentes de una transmisión de los activos intangibles. Se establece, de algún modo, un régimen diferente para entidades vinculadas y no vinculadas, ampliando para estas últimas la aplicación del incentivo fiscal a las rentas procedentes de la transmisión de la propiedad. Así, pueden acogerse al beneficio fiscal las rentas procedentes de la transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, «cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas» (artículo 23.1 *in fine* LIS).

---

[41] Ley 11/1986, de 20 de marzo, de patentes.
[42] Ley 11/1988, de 3 de mayo, de protección jurídica de las topografías de productos semiconductores.
[43] Ley 20/2003, de 7 de julio, de protección jurídica del diseño industrial.
[44] Consulta vinculante de la DGT de 25 de abril de 2014 (V1153-14).

En el régimen foral, no se contempla una disposición de estas características, por lo que entendemos que la transmisión de activos intangibles no está cubierta por el incentivo fiscal, ni siquiera cuando se realice entre entidades independientes. La normativa foral indica expresamente que la cesión debe tener carácter temporal y no debe implicar la enajenación de los elementos patrimoniales correspondientes (artículos 37.1 de las NFPV y LFN). No obstante, en la actividad empresarial, no es muy frecuente que la entidad creadora del activo, que ha incurrido en importantes gastos de I+D, transmita la plena propiedad del mismo a un tercero independiente. El negocio habitual es más bien la cesión del derecho de uso del intangible a un tercero, de manera que su titular pueda seguir manteniendo los derechos de propiedad sobre el mismo y obtener ingresos continuados en el tiempo a través de su explotación.

## 2. Rentas que no generan derecho a la aplicación del incentivo

Las rentas que dan lugar a la aplicación del incentivo fiscal son las que proceden de la cesión del derecho de uso o explotación de los intangibles y las derivadas de transmisiones de la propiedad de los activos cuando tienen lugar entre partes independientes. Las rentas procedentes de otros negocios jurídicos distintos de los anteriores no están incluidas en el régimen común ni en el régimen foral, aunque puedan tener por objeto intangibles privilegiados directa o indirectamente. Así, por ejemplo, no se incluyen las rentas procedentes de la venta de productos derivados de la utilización del intangible. Estas rentas proceden de la venta del propio bien tangible y se corresponden con el valor del intangible, pero no conllevan transmisión o cesión alguna de tales intangibles. En otras palabras, el comprador de un producto no adquiere ningún derecho sobre el intangible, es decir, no puede utilizar la patente, sino simplemente los productos tangibles resultantes de la misma. Ahora bien, una parte del precio pagado por dicho producto corresponde al valor de la patente. Pues bien, en nuestros regímenes de *patent box* no se reconoce el beneficio fiscal para los denominados royalties integrados o incrustados en el precio (*embedded royalties*), a diferencia de lo que ocurre en otros países (Holanda, Reino Unido o Luxemburgo)[45].

La OCDE admite que este tipo de rentas puedan beneficiarse de un régimen de *patent box*, pero con una matización importante. El incentivo fiscal no se puede aplicar a la totalidad de la renta que proceda de la venta del producto, sino, solamente, a

[45] En este sentido, SANZ GADEA, E. señala que, puesto que nuestro incentivo fiscal no se aplica a esta clase de rentas, una buena técnica organizativa consistiría en desgajar ambas actividades (creación y utilización del activo). De esta manera, se podría residenciar la actividad de creación de activos en una entidad para que cediera el derecho a su utilización a otra entidad del grupo, que se encargaría de la utilización del activo para obtener los productos resultantes (*vid.* «El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (III). Incentivos fiscales», *op. cit.*, 2014, p. 19). De lo contrario, es decir, si una misma entidad crea el activo y fabrica los productos resultantes, no podría aplicarse el incentivo fiscal ya que no existe cesión del derecho de uso a ninguna otra entidad. En ese caso, una parte de las rentas que obtendría la entidad por la venta de sus productos se correspondería con los denominados royalties incrustados en el precio, a los que, como hemos visto, no se aplica nuestro régimen de *patent box*.

ISBN: 978-84-7777-502-7

la parte de la renta que se corresponda con el valor del intangible, pero no a la parte que se corresponda con otros conceptos, tales como el coste de producción o el valor de las mercancías[46]. De acuerdo con este criterio, consideramos que tampoco podría aplicarse el incentivo fiscal a la renta correspondiente al valor comercial de la marca, desde el momento en que para la OCDE las marcas no deben formar parte de un régimen de *patent box*. La aplicación del incentivo fiscal a los denominados *embedded royalties* exige disponer de unos sistemas muy precisos que permitan separar la parte de la renta que corresponda a unos y otros conceptos. La OCDE propone que dichos sistemas se basen en los principios sobre precios de transferencia que se desarrollan en las Acciones 8-10 del Plan BEPS.

## VI. REQUISITOS DE LAS ENTIDADES CEDENTE Y CESIONARIA

La aplicación de un régimen de *patent box* exige también el cumplimiento de ciertos requisitos a las entidades implicadas en la operación, tanto a la entidad cedente de los activos como a la entidad cesionaria. Se trata de una tercera condición que se añade a las que ya hemos examinado sobre el ámbito material (intangibles privilegiados) y formal (modalidades contractuales). Por tanto, es necesario que, en sede de ambas entidades, concurran determinados requisitos para que las rentas obtenidas puedan beneficiarse de este régimen fiscal. Igualmente, con carácter previo, debemos aclarar algunas cuestiones sobre los contribuyentes a los que resulta aplicable este incentivo fiscal, es decir, qué tipo de entidades son las que pueden acceder al mismo (residentes o no residentes).

### 1. La condición de contribuyente

El régimen de *patent box* se aplica a las rentas obtenidas por entidades, ya sea en el ámbito del IS o del IRNR, pero no está previsto para personas físicas que explotan una patente[47]. No obstante, consideramos que su aplicación podría tener lugar en el ámbito del IRPF cuando se trate de rendimientos de actividades económicas, debido a la remisión que se efectúa a las normas del Impuesto sobre Sociedades (artículo 28.1 LIRPF). Esto tendría lugar cuando la propiedad industrial estuviera afecta a una actividad económica realizada por el contribuyente, ya que, en caso contrario, las rentas se calificarían como rendimientos de capital mobiliario (artículo 25.4 a) LIRPF).

---

[46] OECD, «Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5-2015 final report», *op. cit.*, p. 29 (ap. 48).

[47] La propia DGT, en la consulta de 23 de marzo de 2015, deniega la aplicación de este régimen a un supuesto en el que una persona física, que había diseñado unas patentes, decide aportarlas a la empresa de la que era socio (V0905-15). Además, como ya comentamos, la sociedad receptora de las patentes tampoco podía aplicarse el incentivo fiscal por las rentas obtenidas de su explotación ya que no era la sociedad creadora del activo ni se había subrogado en los derechos del cedente.

En relación con las entidades, la aplicación de este incentivo puede tener lugar en el ámbito del IS o del IRNR. En el primer caso, se aplica a las rentas obtenidas por entidades fiscalmente residentes, con independencia de si las rentas son de fuente nacional o extranjera, pudiendo incluso, en este último caso, haber disfrutado también de un régimen de *patent box* en su Estado de la fuente. En cuanto al IRNR, la aplicación tiene lugar en el ámbito de las rentas obtenidas en España mediante establecimientos permanentes (EP) de entidades extranjeras, ya que las normas que regulan la base imponible de los EP realizan una remisión al Impuesto sobre Sociedades (artículo 18.1 LIRNR). Además, como precisa la OCDE, en los regímenes de *patent box* con presencia de EP, deben tenerse en cuenta las normas sobre atribución de ingresos y gastos entre la casa central y el EP, esto es, el denominado enfoque autorizado (*Authorised OECD Approach*)[48].

En el caso de rentas obtenidas por no residentes sin EP, el régimen de *patent box* solamente podría aplicarse a contribuyentes europeos (residentes en UE o EEE con efectivo intercambio de información) y siempre que pueda acreditarse que los gastos de I+D están directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España (artículo 24.6 LIRNR). Debido a esta relación directa que exige la norma es difícil que el incentivo fiscal se aplique en el caso de no residente sin EP, ya que los gastos de I+D se habrán originado en el Estado de residencia. Además, en muchos casos, los cánones obtenidos en España estarán exentos cuando sean satisfechos entre empresas asociadas de la UE (artículo 14 m) LIRNR). Así pues, el ámbito en el que resulta generalmente aplicable este incentivo fiscal es el de las rentas obtenidas por entidades residentes (IS) o por EP de entidades no residentes (IRNR).

## 2. Requisitos de la entidad cedente

La cuestión más relevante, desde el punto de vista de la entidad cedente, es analizar si para aplicar el incentivo fiscal se exige que dicha entidad haya creado el activo intangible o si, por el contrario, es posible la aplicación del incentivo a entidades que han adquirido el activo sin haber participado en su creación. En el régimen común, hasta la reforma de 2016, se exigía que la entidad cedente hubiera creado el activo, al menos, en un 25% de su coste (artículo 23.1 a) LIS en su versión anterior). Con la modificación de la LPGE 2016 se elimina el requisito del 25%, de modo que ya no es necesario que la entidad cedente haya participado en un porcentaje concreto en la creación del activo. La razón de este cambio se encuentra en el nuevo método de cálculo del incentivo fiscal que se introduce para adaptarlo al criterio de actividad sustancial de la OCDE. Desde el momento en que el incentivo se calcula utilizando una regla de prorrata y la cuantía del mismo depende de los gastos de I+D (*nexus ratio*), no tiene sentido exigir un determinado porcentaje de creación, ya que la cuantía del incentivo será

[48] OECD, «Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5-2015 final report», *op. cit.*, p. 25 (ap. 33).

ISBN: 978-84-7777-502-7

mayor cuanto mayores sean los gastos y, por tanto, cuanto mayor sea la participación de la entidad en el coste de creación del intangible.

Ahora bien, debemos puntualizar que la OCDE no exige que la entidad que se beneficie de un régimen de *patent box* tenga que ser necesariamente la entidad que haya creado el activo intangible. Se admite la posibilidad de que una entidad adquiera el intangible y pueda aplicar el incentivo fiscal por las rentas procedentes de su explotación, pero siempre en proporción a los gastos de I+D en los que haya incurrido con posterioridad a la adquisición del activo, ya que el importe del incentivo se debe calcular en función de dichos gastos y no del coste de adquisición del intangible[49]. En definitiva, en cualquier caso, tanto si se trata de la entidad creadora como de la entidad adquirente del activo, es necesario, conforme al criterio de actividad sustancial, incurrir en gastos relacionados con dicho activo, ya sea para su creación o posterior desarrollo. Este planteamiento implica que ambas entidades puedan beneficiarse de regímenes de *patent box* en sus correspondientes Estados de residencia. Así sucede, por ejemplo, si el Estado de residencia de la entidad creadora del activo permite la aplicación del incentivo fiscal cuando se transmite la propiedad del mismo y la entidad adquirente continúa realizando actividades de I+D del activo y se encuentra también en una jurisdicción que permite la aplicación del *patent box* sin necesidad de que la entidad beneficiaria de dicho régimen sea la creadora del activo.

Este tipo de estructuras podrían plantear problemas con la normativa vigente hasta el 1 de julio de 2016, en la que se exige que la entidad cedente haya creado el activo al menos en un 25%. La cuestión es determinar si, como consecuencia de las actividades posteriores de I+D, se ha creado un nuevo activo intangible o se trata de un producto derivado. De hecho, la DGT ha denegado la aplicación del incentivo fiscal a una entidad que había adquirido el activo de un tercero y había realizado gastos de I+D, por entender que, en tal caso, la entidad explotadora no había participado en su creación[50]. Cuestión diferente, tal y como plantea la consulta, es que se produzca un supuesto de subrogación. Si la entidad adquirente se subroga en los derechos de la entidad transmitente, que ha sido la creadora de los activos, y ésta tuviera derecho a la aplicación del incentivo fiscal al cumplir todos los requisitos necesarios, la entidad adquirente podría entonces aplicar el incentivo fiscal subrogándose en los derechos de la transmitente.

En el régimen foral (País Vasco y Navarra), no se exige que la entidad cedente haya participado en la creación del activo. Se contemplan dos porcentajes diferentes de exención en función de si la entidad cedente ha creado o no el activo. En el pri-

[49] *Vid.* OECD, «Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5-2015 final report», *op. cit.*, p. 30 (ap. 52).

[50] *Vid.* consulta de 23 de marzo de 2015 (V0905-15) en la que un socio persona física aporta a la sociedad el conjunto de patentes desarrolladas a lo largo de su carrera empresarial, relacionadas con el sector de la industria de la automoción, y la sociedad tiene por objeto, precisamente, la explotación y comercialización de estas patentes.

mer caso, la exención es del 60% de los ingresos correspondientes a la explotación y, cuando el activo no ha sido desarrollado por la entidad, la exención es del 30% de dichos ingresos (artículos 37.1 NFPV y LFN). De este modo, en el régimen foral, la entidad cedente puede haber creado o adquirido el activo, mientras que, en el régimen común, se exige al menos una participación del 25% en la creación del activo (hasta el 1 de julio de 2016). En nuestra opinión, la normativa foral no respeta el criterio de actividad sustancial de la OCDE al permitir la aplicación de un régimen de *patent box* cuando la entidad cedente no ha participado en la creación del intangible. Recordemos que los acuerdos alcanzados en el ámbito de los regímenes preferenciales (Acción 5 Plan BEPS) exigen que el incentivo se vincule a los gastos de I+D del activo en los que ha incurrido la entidad cedente y que se calcule proporcionalmente a los mismos (*nexus approach*). Por otro lado, como veremos, también plantea problemas con el criterio de la OCDE el hecho de que en el régimen foral el beneficio fiscal se calcule sobre los ingresos y no sobre las rentas, mientras que en el régimen común se calcula sobre las rentas desde la reforma de 2013[51].

### 3. Requisitos de la entidad cesionaria

Los requisitos previstos para la entidad cesionaria se regulan de igual forma en el régimen común (artículo 23.2 LIS) y foral (artículo 37.2 NFPV y LFN). La aplicación del incentivo fiscal se condiciona al cumplimiento de ciertos requisitos por parte de la entidad cesionaria para evitar la utilización de estos regímenes con una finalidad abusiva. Los requisitos de la entidad cesionaria se pueden concretar en los tres siguientes:

— Utilización de los activos en el desarrollo de una actividad económica.
— Residencia fiscal de la entidad.
— Requisito adicional para entidades vinculadas.

En primer lugar, se exige que la entidad cesionaria utilice los activos en el desarrollo de una actividad económica. Este requisito está previsto a fin de evitar la utilización de sociedades instrumentales para acceder a los beneficios de un régimen de *patent box*. De este modo, el régimen no puede aplicarse si el cesionario realiza una actividad de mera tenencia de activos, centralizando y redistribuyendo los activos a otras entidades del grupo[52]. En segundo lugar, en cuanto a la residencia fiscal, la entidad cesionaria de los activos no puede localizarse en un paraíso fiscal o jurisdicción de baja tribu-

[51] Sobre esta cuestión *vid*. apartado VII de este trabajo sobre el método utilizado para calcular el incentivo fiscal en el régimen común y los regímenes forales.

[52] *Vid*. SANZ GADEA, E.: «El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (III). Incentivos fiscales», *op. cit.*, p. 14. No obstante, este autor también precisa que el concepto de actividad económica puede llegar a extenderse hasta matices difícilmente aceptables, como se pone de manifiesto en la consulta de la DGT de 30 de enero de 2014 (V0220-14), en la que se entendió aplicable el incentivo fiscal a un caso en el que el cesionario era un Ministerio de Defensa o una Fuerza Armada, considerando que estas entidades públicas utilizan los intangibles cedidos en el desempeño de tareas y funciones que tienen encomendadas.

ISBN: 978-84-7777-502-7

tación[53]. Como es habitual, en este tipo de normas, se admite excepcionalmente que la entidad cesionaria pueda residir en un paraíso fiscal o territorio de nula tributación siempre que a) se encuentre en un Estado miembro de la UE y b) el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales. Sin perjuicio de esta regla, debemos precisar que la entidad cesionaria puede ser tanto una entidad residente en España como no residente, por lo que el régimen de *patent box* se aplica a cesiones que tienen lugar tanto en el ámbito internacional como en operaciones puramente internas.

Por último, debemos comentar una regla antiabuso establecida para los casos en que las entidades cedente y cesionaria sean vinculadas. En estos supuestos se exige que los resultados de la utilización del activo por parte de la cesionaria no se materialicen en la entrega de bienes o prestaciones de servicios que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente. Esto significa que los bienes que produce la cesionaria al utilizar la patente no pueden ser revendidos a la entidad cedente, de forma que en dicha entidad se genere un gasto fiscalmente deducible por la compra de tales bienes. Debemos resaltar que esta regla está prevista solamente para entidades vinculadas. Por tanto, en el caso de entidades independientes, es posible ceder el intangible y adquirir los productos resultantes de la cesión al tiempo que se aplica por dicho concepto un gasto deducible en sede de la entidad cedente.

En resumen, los requisitos de la entidad cesionaria se concretan en la utilización de los activos en el ejercicio de actividades económica y en la no residencia en paraísos fiscales o jurisdicciones de nula tributación. Además, en el caso de entidades vinculadas, se aplica la regla de prohibición de reventa de los productos resultantes a fin de evitar que se reconozca un doble incentivo fiscal en la entidad cedente. Se trata de una regla especial para el caso de entidades vinculadas que debemos añadir a otra que ya hemos visto, como es la imposibilidad de aplicar el régimen fiscal a las rentas procedentes de transmisiones de la propiedad[54]. Estas son las dos prohibiciones concretas que se aplican a las entidades vinculadas en el régimen del *patent box*.

## 4. Requisitos documentales y contables

La aplicación del *patent box* exige también una serie de requisitos formales (artículo 23.2 c y d LIS). En primer lugar, cuando en un mismo contrato de cesión se incluyan prestaciones accesorias de servicios, es necesario diferenciar la contraprestación correspondiente a las mismas. Esta regla está prevista para los denominados contratos mixtos, en los que, además de ceder el activo principal, es habitual incluir prestacio-

[53] Recordemos que, desde la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (DA 1ª), la categoría de paraísos fiscales prevista en la lista negra del RD 1080/1991, de 5 de julio, se ha modificado en varias ocasiones y se han introducido nuevos conceptos, como los de nula tributación o efectivo intercambio de información. Para un estudio de estas medidas puede consultarse nuestro trabajo «The Bermuda Triangle Approach: The Spanish Reaction to Uncooperative and Low-Tax Countries», *European Taxation*, n.º 11, 2007, pp. 529-536.

[54] *Vid.* apartado V de este trabajo sobre modalidades contractuales.

nes de servicio que son necesarias para la puesta en marcha del activo y su mantenimiento. Este tipo de contratos son frecuentes en el ámbito de determinados activos intangibles, como las patentes o el *know-how*.

Además, el alcance de esta regla va más allá del mero cumplimiento de un requisito documental, ya que el incentivo fiscal no podrá aplicarse si en el contrato no se diferencian las contraprestaciones correspondientes al activo y a los servicios. Se trata, por tanto, de un requisito formal de especial trascendencia, que exige redactar los contratos distinguiendo el importe pactado por cada una de las prestaciones a fin de aplicar solamente el incentivo fiscal al importe que corresponda a los activos privilegiados. En segundo lugar, entre los requisitos de carácter formal, debemos mencionar la obligación que tiene la entidad cedente de disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

En definitiva, son requisitos documentales y contables que tienen su fundamento en la correcta aplicación del régimen fiscal y que, por este motivo, su incumplimiento puede suponer la inaplicación del mismo. Esta clase de requisitos adquiere todavía una mayor relevancia con la introducción en 2016 del nuevo método para calcular el incentivo fiscal. Como veremos, se trata de un método de prorrata en el que se tienen en cuenta los gastos reales que se corresponden con las actividades de I+D del activo. Por ello, las empresas que pretendan acceder a un régimen de *patent box* deberán disponer de unos sistemas contables y documentales adecuados, que permitan determinar con la suficiente precisión los ingresos y gastos vinculados al intangible.

## VII. MÉTODO DE CÁLCULO DEL INCENTIVO FISCAL

### 1. Contexto de la reforma

La forma de calcular el incentivo fiscal ha variado considerablemente desde la reforma introducida en el artículo 23 LIS mediante la LPGE 2016. La modificación realizada tiene como objetivo adecuar el régimen español al criterio de actividad sustancial que contempla la Acción 5 del Plan BEPS. Dado el consenso alcanzado en torno a este criterio, consideramos que el propio contenido de la Acción 5 podría tenerse en cuenta en la interpretación del artículo 23 LIS, no en vano existe una tendencia cada vez mayor a incorporar los postulados del Plan BEPS en las resoluciones judiciales, incluso, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo[55]. Recordemos que los criterios establecidos en la Acción 5 reflejan los acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE y la UE para llegar a un consenso en la configuración de los regímenes preferenciales.

[55] En este sentido, destaca SERRANO ANTÓN, F., la porosidad del Alto Tribunal a la aceptación de los postulados inherentes al Plan BEPS (*vid.* «La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, n.º 391, octubre 2015, pp. 109-110).

ISBN: 978-84-7777-502-7

El origen de estos acuerdos se encuentra en las investigaciones iniciadas por las autoridades europeas sobre los regímenes de *patent box* de varios Estados miembros y el propio impulso del Plan BEPS. Estas iniciativas hicieron saltar las alarmas ante la posibilidad de que dichos regímenes fueran considerados dañinos en el marco del Código de Conducta o calificados como ayudas de Estado (artículo 107 TFUE). Además, la OCDE y el G-20, a través del Plan BEPS, ponían de manifiesto los problemas de erosión de bases imponibles y deslocalización que podían plantear los regímenes preferenciales en el actual escenario de la planificación fiscal internacional. Ante la incertidumbre sobre el futuro del *patent box*, se presentó una propuesta anglo-germana basada en el denominado mecanismo del nexo, en cuya virtud la supervivencia de estos regímenes se condicionaba al desarrollo de actividades sustanciales de I+D por parte de las empresas beneficiarias. De este modo, se alcanzó un compromiso con los Estados miembros en torno a la aplicación del mecanismo del nexo y las fechas para su implantación (*modified nexus approach*).

En este sentido, se acordaron dos fechas para diseñar un período transitorio que conllevará finalmente a la abolición de los antiguos regímenes de *patent box*: 1 julio de 2016 y 30 de junio de 2021. Los regímenes que no sean conformes con el criterio de actividad sustancial deben modificarse con efectos desde el 1 de julio de 2016. A partir de esa fecha, las operaciones que se celebren deberán acogerse a los nuevos regímenes homologados conforme a los criterios de la Acción 5, salvo alguna excepción puntual (determinadas transmisiones de activos). Ahora bien, las transacciones celebradas con anterioridad pueden seguir disfrutando de los regímenes tradicionales hasta el 30 de junio de 2021, fecha de abolición definitiva del «antiguo régimen». Estos plazos se recogen en la Acción 5 del Plan BEPS[56] y tienen su fundamento en los primeros trabajos de la OCDE sobre regímenes perniciosos[57].

## 2. El establecimiento de un régimen transitorio (2016-2021)

La modificación introducida en el régimen común (artículo 23 LIS) sigue el calendario fijado por la OCDE en la Acción 5. Esto implica que durante un período transitorio de cinco años van a coexistir en nuestro ordenamiento dos regímenes de *patent box* diferentes, es decir, el aplicable desde la reforma de 2013 y el vigente a partir de 1 de julio de 2016. Además, debemos señalar que también subsiste el régimen transitorio establecido para cesiones realizadas con anterioridad a la reforma de 2013. Por ello, en el régimen común, dependiendo de cuándo se hayan celebrado las operaciones, tenemos hasta tres versiones de un mismo incentivo fiscal[58]:

---

[56] *Vid*. OECD, «Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5-2015 final report», *op. cit*., pp. 34-35 (ap. 62-65).

[57] En estos trabajos ya se acordó que, cuando un régimen de estas características estuviera en proceso de ser eliminado, debería considerarse eliminado a estos efectos, siempre que se cumplieran determinadas condiciones, tales como no admitir nuevas operaciones que pudieran acogerse al mismo, fijar una fecha concreta de abolición y que el régimen fuera transparente en términos de intercambio de información (*vid*. OECD, *Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*, OECD, París, 2004).

[58] Para un estudio más detallado de estas reformas *vid*. apartado III del presente trabajo.

—Versión 1.0 (régimen original 2007) [59]
—Versión 2.0 (régimen ampliado 2013)[60]
—Versión 3.0 (régimen homologado OCDE-UE 2016)[61]

La DT 20 LIS permite que las operaciones que se hayan celebrado con anterioridad a cada una de estas reformas puedan optar por seguir aplicando su régimen inicial hasta la finalización de los correspondientes contratos y, como muy tarde, hasta el 30 de junio de 2021[62]. Además, solamente para las *transmisiones de activos intangibles* que se realicen desde el 1 de julio de 2016 hasta el 30 de junio de 2021, se permite que puedan optar por aplicar el régimen anterior no homologado hasta la fecha de abolición[63]. Como se puede observar, la DT 20 LIS regula un complejo régimen transitorio para dar cumplimiento a los plazos establecidos en la Acción 5 con la finalidad de salvaguardar los derechos adquiridos de aquellas empresas que celebraron contratos estando vigente el régimen anterior. En este contexto, la renegociación o cancelación de contratos para suscribir otros con el mismo objeto podría ser una opción para evitar la aplicación de las normas transitorias, si bien, habría que considerar en cada caso que la operación no fuera calificada en fraude de ley.

En el siguiente apartado, examinaremos el cálculo del incentivo fiscal conforme a las últimas versiones del mismo:

a) La aplicable hasta el 30 de junio de 2016 y que puede seguir aplicándose transitoriamente durante cinco años, hasta el 30 de junio de 2021 (versión 2.0 del régimen).
b) La que entra en vigor el 1 de julio de 2016 para todas aquellas operaciones celebradas a partir de esa fecha, en la que se recogen ya los criterios de la OCDE en torno al mecanismo del nexo (versión 3.0 homologada).

Por tanto, dejamos fuera de nuestro estudio las operaciones que están sujetas a la primera versión de este incentivo fiscal aprobada en 2007, a la que, sin embargo, todavía pueden acogerse aquellas operaciones celebradas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013.

---

[59] Cesiones realizadas antes del 29 de septiembre de 2013, fecha de entrada en vigor de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

[60] Debemos precisar que, en la que hemos denominado versión 2.0 del régimen, se aplica la versión del artículo 23 LIS vigente a 1 de enero de 2015. Esto significa que no es exactamente la vigente tras la reforma de la Ley 14/2013, sino la vigente en 2015. Se trata, en definitiva, del régimen establecido en la Ley 14/2013 pero con algunas pequeñas modificaciones que introdujo la LIS en su redacción original, es decir, antes de ser modificada por la LPGE 2016.

[61] Es la versión vigente del artículo 23 LIS desde el 1 de julio de 2016, que fue introducida por la LPGE de ese año.

[62] Esta opción se debe comunicar a través de la declaración presentada en el período impositivo 2016 (DT 20.3 LIS).

[63] Nótese que esta opción se aplica solamente en el caso de transmisiones pero no en operaciones de cesiones de uso o explotación, que son las más frecuentes. Esta opción se debe ejercitar en la declaración correspondiente al período impositivo en que se realizó la transmisión (DT 20.4 LIS).

ISBN: 978-84-7777-502-7

En este sentido, debemos tener en cuenta que los contratos sobre intangibles son normalmente contratos de larga duración. Así pues, dado que las cesiones del derecho de uso o explotación de una patente pueden comprender varios años, es normal que el régimen transitorio continúe afectando a un gran número de operaciones. En general, el régimen aplicable a las operaciones celebradas hasta el 30 de junio de 2016 resulta más ventajoso para aquellas empresas que no asumen importantes gastos de I+D durante la creación del intangible, ya que conlleva una reducción del 60% con independencia de los gastos realizados, solamente se exige que la entidad cedente haya participado en la creación del activo al menos en un 25%. Esto implica que probablemente haya un gran número de operaciones que seguirán disfrutando del régimen anterior, como muy tarde hasta el 30 de junio de 2021. En conclusión, dos fechas fundamentales para comprender el actual régimen transitorio que deriva de los acuerdos OCDE y que recoge la DT 20 LIS: 30 de junio de 2016 y 30 de junio de 2021.

### 3. Cálculo del incentivo fiscal en el régimen común

Los contratos que pueden acogerse al régimen anterior son los que se hayan realizado desde la entrada en vigor de la Ley 14/2013 hasta el 30 de junio de 2016, siempre que la entidad ejercite esta opción a través de la declaración del período impositivo 2016 (DT 20 LIS). Entendemos que la fecha que debe tomarse en consideración es la fecha de celebración de los contratos, con independencia de cuándo se produzca efectivamente la cesión de uso de los intangibles[64]. La versión del incentivo fiscal que se aplica en estos casos es la prevista en la redacción del artículo 23 LIS a fecha de 1 de enero de 2015. Esto significa que se aplica el régimen ampliado que estableció la Ley 14/2013 con las pequeñas modificaciones que introdujo la redacción original de la LIS (Ley 27/2014) antes de que fuera modificada por la LPGE 2016, es decir, sería algo así como la versión 2013-2015. Ahora bien, las novedades que la redacción original de la LIS introdujo en el régimen de 2013 se limitaron básicamente a un par de cuestiones que no alteraron el contenido sustancial del régimen[65]. Por ello, el régimen que se aplica en estos casos es, en esencia, la versión de 2013, en la que se amplió conside-

[64] De esta opinión es también SANZ GADEA, E.: «El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (III). Incentivos fiscales», *op. cit.*, p. 20, en relación con la aplicación del régimen transitorio establecido en el antiguo artículo 20 TRLIS.

[65] La LIS eliminó dos cuestiones, por un lado, la regla del 80% prevista en el artículo 23.2 TRLIS para activos no reconocidos en el balance y, por otro, la incompatibilidad del régimen con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios que establecía el artículo 23.8 TRLIS, al desaparecer este incentivo en la nueva LIS. En relación con el concepto de renta, el artículo 23.2 TRLIS establecía una regla especial para el caso de activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad, en cuya virtud se entendía por renta el 80% de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos. De este modo, se presumía que los gastos habían sido de un 20%, con lo que la reducción del 60% se aplicaba sobre una renta neta calculada a forfait en el 80% de los ingresos (*vid*. RODRÍGUEZ RELEA, F.J.: «Reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles», *Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*, Lex Nova, Valladolid, 2015, apartado 5.2.2.4).

rablemente el ámbito de aplicación de este incentivo con respecto a su versión original de 2007.

En primer lugar, debemos resaltar que desde la reforma de 2013 el incentivo fiscal se calcula sobre la renta de la entidad y no sobre sus ingresos[66]. En segundo lugar, con respecto a la cuantía del incentivo, en la versión 2013-2015 las rentas procedentes de determinados activos intangibles solamente se integran en la base imponible en un 40% de su importe (exención o reducción del 60%). Por el contrario, en la versión homologada del régimen no se establece un porcentaje fijo de reducción o exención, sino que el mismo se calcula en función de una regla de prorrata en la que se tienen en cuenta los gastos en I+D vinculados al intangible, por lo que el porcentaje de reducción será diferente en cada caso.

De acuerdo con el nuevo método, la reducción en la base imponible es el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60% el resultado del siguiente coeficiente:

— Numerador. Gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementan en un 30%, sin que en ningún caso el numerador pueda superar el importe del denominador.
— Denominador. Gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación y, en su caso, de la adquisición del activo.

$$\frac{\textit{Gastos cualificados}\ (\uparrow 30\ \%)}{\textit{Gastos totales}} \times 60\ \%$$

En ningún caso se incluyen en la fórmula anterior determinadas clases de gastos, tales como los gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo. Todos los gastos que se incluyen están relacionados con el activo intangible, ya sea con su creación o adquisición. La nueva fórmula se refiere, por este orden, a tres clases de gastos: cualificados, totales y excluidos.

— Gastos cualificados. En primer lugar, se incluyen en el numerador los denominados gastos cualificados (*qualifying expenditures*), es decir, aquellos que están directamente relacionados con la creación del intangible. En esta categoría

[66] Debemos resaltar que el incentivo fiscal se calcula sobre las rentas y no sobre los ingresos. A estos efectos, con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, se entiende por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 12.2 o 13.3 LIS en su caso, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido. Con la versión de 2016, solamente se modifica este concepto de renta para excluir del mismo la referencia al artículo 13.3 LIS.

ISBN: 978-84-7777-502-7

se incluyen también los gastos derivados de la subcontratación con terceros no vinculados. Los gastos cualificados pueden incrementarse en un 30% (*uplift*) con el límite de la totalidad de los gastos incluidos en el denominador. La finalidad de este incremento es que el nuevo método no penalice excesivamente a los contribuyentes que adquieran activos intangibles o subcontraten sus actividades de I+D con otras entidades del grupo, pero que continúan contribuyendo a la creación de valor del intangible al seguir realizando actividades de I+D[67].

— Gastos totales. En segundo lugar, la fórmula incluye en el denominador los conocidos como gastos totales (*overall expenditures*). El concepto de gastos totales no comprende todos los gastos relacionados con el activo, sino, solamente, los gastos cualificados más dos conceptos en particular: costes de adquisición del activo y gastos de subcontratación con partes vinculadas.
— Gastos excluidos. En tercer lugar, debemos señalar que la fórmula no tiene en cuenta otro tipo de gastos en los que pueda incurrir la entidad cedente, tales como gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

Por último, debemos recordar que el incentivo fiscal es compatible con las deducciones en cuota, tales como las previstas por gastos de I+D+i (artículo 35 LIS). Además, el artículo 23.3 LIS señala que el incentivo fiscal se tiene en cuenta para calcular la deducción por doble imposición internacional a la que se refiere el artículo 31.1 b LIS. Este precepto establece que el límite de la deducción por los impuestos satisfechos en el extranjero es la cuota íntegra que correspondería pagar en España por las rentas procedentes del extranjero. Esta disposición se tendrá en cuenta cuando la renta afectada por el incentivo fiscal proceda del extranjero y haya soportado una retención en la fuente. En definitiva, no estamos ante una particularidad del propio incentivo fiscal sino ante la aplicación general del método previsto para eliminar la doble imposición del artículo 31.1 LIS.

## 4. Cálculo del incentivo fiscal en el régimen foral

En el régimen foral (País Vasco y Navarra), el incentivo fiscal todavía no ha sido modificado para adaptarlo a los criterios de actividad sustancial de la OCDE (Acción 5 BEPS). En el País Vasco, se reconoce un régimen de *patent box* en cada uno de los Territorios Históricos: artículos 37 de las Normas Forales 11/2003 (Vizcaya), 2/2014 (Guipúzcoa) y 37/2013 (Álava). En Navarra, el *patent box* se regula en el artículo 37 de la Ley Foral 24/1996, en su redacción dada por Ley 29/2014. En general, los regímenes forales del País Vasco y Navarra son bastante similares; las principales diferencias son las que existen entre estos regímenes y el régimen común. Estas diferencias no sola-

[67] *Vid.* OECD, «Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, Action 5-2015 final report», *op. cit.*, p. 28 (ap. 41).

mente se plantean con el nuevo régimen homologado del artículo 23 LIS sino también con sus versiones anteriores.

Con carácter previo, debemos recordar las diferencias relativas a intangibles cubiertos y una singularidad en cuanto a las modalidades contractuales[68]. En relación con el perímetro de los intangibles, destaca el hecho de que tanto el País Vasco como Navarra incluyen, entre los activos privilegiados, las marcas y los derechos de autor sobre el software especializado, a diferencia del régimen común que no incluye ninguno de estos intangibles. Como ya señalamos, la OCDE considera que las marcas no pueden beneficiarse de este tipo de regímenes debido a su naturaleza eminentemente comercial, que las diferencia del carácter tecnológico e innovador de las patentes. Por otra parte, destaca el hecho de que el régimen foral no incluye las rentas derivadas de transmisiones de la propiedad, mientras que el régimen común se aplica también a las ganancias obtenidas por la venta de intangibles entre partes no vinculadas.

En cuanto a la forma de calcular el incentivo fiscal se plantean también diferencias muy significativas, como son la base sobre la que se aplica el incentivo fiscal, los porcentajes de exención o el reconocimiento de una reducción adicional no prevista en el régimen común. En primer lugar, en el régimen foral, el incentivo fiscal se aplica sobre los ingresos, a diferencia del régimen común en el que se aplica desde 2013 sobre la renta (ingresos-gastos). En segundo lugar, uno de los aspectos más significativos del régimen foral son los porcentajes de exención/reducción, que varían según los activos hayan sido desarrollados o adquiridos por la entidad cedente (60% y 30%). Cuando el activo ha sido creado por la entidad están exentos el 60% de los ingresos obtenidos y cuando los activos no han sido creados, sino adquiridos, la exención sobre los ingresos es del 30%. Esta es una diferencia muy relevante con respecto al régimen común (versión 2013), en el que es necesario que la entidad cedente haya participado en la creación del activo, al menos, en un 25% de su coste, y donde la exención es del 60% en todos los casos. El régimen foral permite de este modo aplicar el incentivo fiscal, incluso, cuando la entidad no haya incurrido en gastos de I+D relacionados con el activo, lo que resulta frontalmente opuesto al criterio de actividad sustancial de la OCDE.

En tercer lugar, en el régimen foral se contempla una reducción adicional del 5% del precio de adquisición o coste de producción del intangible (artículo 37.4 NFPV y LFN). Se reconoce expresamente la compatibilidad de esta reducción adicional con la deducción de la amortización o de las pérdidas por deterioro de valor que corresponda a los activos intangibles respecto de los que se calcula la misma. Los requisitos que se exigen para aplicar esta reducción son fundamentalmente tres: a) que el intangible se aplique en el desarrollo de una actividad económica; b) que la entidad cedente disponga de la plena propiedad del mismo; c) que la reducción no supere el 0,5% del volumen de ingresos de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplique. Además, existe una diferencia entre las distintas normas forales en cuanto a la aplicación de

[68] *Vid.* apartados IV y V del presente trabajo.

ISBN: 978-84-7777-502-7

este límite. Solamente en el caso de Vizcaya y Navarra se establece un beneficio fiscal añadido para compensar aquellos supuestos en los que la reducción no haya alcanzado dicho límite. En tales casos, el contribuyente puede reducir la diferencia en concepto de compensación por la utilización de las marcas registradas por la entidad que hayan sido generadas por la misma y que se apliquen en el desarrollo de su actividad económica.

En conclusión, el régimen foral resulta generalmente más ventajoso que el régimen común, tanto por su posible aplicación a entidades que no han participado en la creación del activo como por el perímetro de los activos intangibles, donde se incluyen las marcas y el software especializado. También debemos destacar que la cuantía del incentivo puede llegar a ser mayor que en el régimen común, ya que se aplica sobre los ingresos brutos y no sobre las rentas. Además, el régimen foral establece una reducción adicional del 5% sobre el precio de adquisición o coste de producción del intangible que se puede completar, en el caso de Vizcaya y Navarra, con una compensación adicional por la utilización de las marcas registradas por la entidad. Por tanto, en términos generales, los regímenes forales son mucho más amplios y llegan a aplicarse en situaciones que no están cubiertas por el régimen común. Sin embargo, el principal inconveniente se encuentra en la inseguridad jurídica que se cierne sobre ellos, al no ser regímenes adaptados a los criterios de actividad sustancial de la OCDE y la UE.

## VIII. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN Y CALIFICACIÓN

Los acuerdos previos de valoración y calificación fueron una de las novedades introducidas por la Ley 14/2013 en aras de lograr una mayor seguridad jurídica en la aplicación de este incentivo. Se trata de acuerdos que se plantean a instancia del contribuyente y con carácter previo a la realización de las operaciones, esto es, antes de la formalización de los respectivos contratos. El contribuyente debe acompañar a la solicitud una propuesta de valoración conforme al valor de mercado, que podrá entenderse desestimada por silencio administrativo. Actualmente, se regulan en el artículo 23 LIS (apartados 6 y 7) y su procedimiento se desarrolla reglamentariamente (artículos 39 a 44 RIS[69]). La LIS contempla dos clases de acuerdos:

— *Acuerdos de valoración*. Se refieren a la valoración de los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.
— *Acuerdos de calificación y valoración.* Se refieren a la calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías que dan derecho a la apli-

[69] Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

cación del incentivo fiscal (activos privilegiados) y a la valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.

Como se puede observar, no se contempla la posibilidad de solicitar solamente un acuerdo de calificación, por lo que, en ambos casos, es necesario presentar una propuesta de valoración en los términos antes indicados. Una diferencia significativa en el procedimiento de resolución es que los acuerdos de calificación + valoración requieren informe vinculante de la DGT en relación con la calificación de los activos. Y si la DGT lo considera necesario, puede incluso solicitar opinión no vinculante al Ministerio de Economía y Competitividad.

En el ámbito internacional, esta clase de acuerdos se conocen como *tax rulings* y pueden llegar a plantear problemas de competencia fiscal dañina y encubierta, por ejemplo, a través de acuerdos específicos para favorecer la atracción de activos intangibles de determinados grupos multinacionales. Por ello, la OCDE se ocupa de esta clase de acuerdos en la segunda parte de la Acción 5 del Plan BEPS, en la que se establecen los requisitos de transparencia que deben reunir a fin de evitar prácticas tributarias perniciosas. Para lograr la mencionada transparencia, se plantea un sistema de intercambio automático de información sobre determinados tipos de acuerdos, tales como los alcanzados con las Administraciones tributarias en el marco de regímenes fiscales preferenciales. Por tanto, no se trata de una cuestión exclusiva de los regímenes de *patent box*, ya que el trabajo de la OCDE se plantea en un ámbito más amplio (*v. gr*. acuerdos sobre precios de transferencia, establecimientos permanentes o regímenes preferenciales). En este contexto, también debemos prestar especial atención a los desarrollos que tienen lugar en el ámbito de la UE, tanto en relación con los mecanismos de intercambio automático de información[70] como con la aplicación del régimen de ayudas de Estado (artículo 107 TFUE)[71].

---

[70] *Vid*. la Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, para extender esta obligación de intercambio a los acuerdos tributarios con efectos transfronterizos a partir del 1 de enero de 2017, aunque con carácter retroactivo para los *rulings* de los últimos cinco años.

[71] La Comisión europea está investigando las prácticas de varios Estados miembros en materia de *tax ruling*s. En este sentido, la Comisión ya ha considerado como ayudas de Estado ilegales determinadas ventajas fiscales concedidas a multinacionales en el marco de esta clase de acuerdos (*vid*. las Decisiones de la Comisión SA.38375 y SA.38374 sobre las ventajas fiscales otorgadas por Luxemburgo y Países Bajos a las empresas Fiat y Starbuks respectivamente). En este contexto, debemos mencionar también la STJUE de 4 de junio de 2015, *Comisión/MOL*, C-15/14 P, en la que se analiza hasta qué punto las autoridades nacionales pueden conceder beneficios fiscales en el marco de acuerdos previos. Aunque la sentencia no se refiere específicamente a *tax rulings*, puede ser un precedente importante en la jurisprudencia del TJUE para determinar si el trato fiscal que recibe una determinada empresa como consecuencia de un *ruling* puede considerarse una ayuda de Estado prohibida por el Tratado.

ISBN: 978-84-7777-502-7

## IX. CONCLUSIONES

Las diferencias entre el régimen común (artículo 23 LIS) y los regímenes forales (País Vasco y Navarra) son muy significativas. En el régimen común se ha modificado la forma de calcular el incentivo fiscal mediante la LPGE 2016 para adaptarlo a los acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE y la UE (*nexus approach*), mientras que dicha modificación todavía no ha tenido lugar en la normativa vasco-navarra. Con respecto a las posibilidades de planificación fiscal, el régimen foral resulta más ventajoso para las empresas que no contribuyan sustancialmente a la creación del activo, sin embargo, su falta de adecuación a los estándares internacionales genera incertidumbre en cuanto a su futura aplicación. Otra de las ventajas que ofrece el régimen foral, y que además es perfectamente compatible con los criterios de la OCDE, es la inclusión de determinadas clases de programas de ordenador entre los intangibles privilegiados (software especializado). Consideramos que el régimen común debería extender su perímetro de aplicación a los derechos de autor sobre programas de ordenador para resultar más atractivo en el actual escenario de la planificación fiscal internacional y competir con otros regímenes europeos. Los trabajos de la OCDE sobre regímenes preferenciales (Acción 5 BEPS) están dando lugar no solo a una modificación de estos regímenes sino, además, a la introducción de los mismos en países donde no existían esta clase de incentivos. De este modo, la creación de unos estándares internacionales, basados en criterios de sustancia y transparencia, contribuye decisivamente a la homologación del *patent box* y, en consecuencia, a su mayor proliferación tanto en la UE como fuera de ella.

Por otro lado, debemos tener en cuenta el impacto de estas medidas en la denominada era post-BEPS. Esto plantea, entre otras cuestiones, el desarrollo de los criterios de sustancia y transparencia, su posible relación con las normas antiabuso o el impacto económico que pueden tener sobre la actividad innovadora de base nacional. En cuanto a la primera cuestión, debemos prestar especial atención al proceso de monitorización OCDE-UE y a la consiguiente actualización de la lista que figura en la Acción 5, así como al desarrollo de los mecanismos de intercambio automático de información sobre *tax rulings*. En relación con las normas antiabuso, previstas tanto en la legislación interna como en los convenios, consideramos que es necesario blindar su aplicación frente a los nuevos regímenes que cumplan los criterios de transparencia y actividad sustancial (regímenes homologados), ya que en tales casos se reducen los riesgos de utilizar estructuras de carácter meramente instrumental. Con respecto al impacto económico que estos nuevos criterios pueden tener en la creación de intangibles nacionales, habrá que ver hasta qué punto la configuración del incentivo fiscal en estos términos logra efectivamente promover la actividad innovadora de base nacional y contrarrestar el fenómeno de la transferencia de activos a otras jurisdicciones.

Por último, como telón de fondo, están las consecuencias jurídicas y económicas que la homologación de estos regímenes puede tener sobre los países de la fuente o receptores de tecnología, es decir, los efectos colaterales de los estándares OCDE.

Esta cuestión tiene una especial incidencia en el caso de países en desarrollo, que pueden ver cómo se erosionan sus bases imponibles mediante la aplicación de convenios de doble imposición que establecen tipos reducidos en la fuente o la no sujeción de los cánones a los que luego se les aplica un régimen preferencial en su Estado de residencia y que, además, pueden tener la consideración de gasto deducible en el Estado de la fuente. A pesar de que la OCDE ha contado con la participación de varios países en desarrollo y ha analizado el impacto de BEPS en dichas economías, los efectos perjudiciales que pueden provocar los estándares OCDE sobre las bases imponibles de estos países continúa siendo una de las cuestiones más discutibles de la denominada era post-BEPS.

ISBN: 978-84-7777-502-7

# Aspectos fiscales internacionales de la reestructuración empresarial en el País Vasco

Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

Sumario: I. Introducción. II. Aspectos básicos del régimen fiscal común previsto en la Directiva de fusiones. III. El régimen fiscal para la reestructuración empresarial en la normativa foral. 1. El ámbito de aplicación de la normativa foral. 1.1. La interrelación entre la normativa común y la normativa foral. 1.2. Operaciones amparadas por el régimen especial. 1.3. Rentas a las que se aplica el régimen especial. 2. Otros aspectos del régimen especial. IV. Las cláusulas de reorganización empresarial previstas en los CDIs españoles. 1. La cláusula de reorganización empresarial del CDI con EE.UU. 2. La cláusula de reorganización empresarial del CDI con Francia. 3. La cláusula de reorganización empresarial del CDI con Argentina. 4. La cláusula de reorganización empresarial del CDI con México.

Resumen: El presente trabajo se centra en el análisis de las consecuencias fiscales transfronterizas de las operaciones de reestructuración empresarial en el marco de la normativa propia de las Diputaciones forales del País Vasco. Junto a ello, en el trabajo se analizan las diferencias entre el régimen previsto en los territorios históricos y el previsto en territorio común, así como las cláusulas de reorganización empresarial previstas en la red de Convenios de Doble Imposición suscritos por España y las repercusiones que tienen estas medidas en la aplicación de la normativa foral.

Palabras clave: Reestructuración empresarial, fiscalidad internacional, Convenios de Doble Imposición.

## I. INTRODUCCIÓN

El objeto del presente trabajo es el de analizar las consecuencias fiscales transfronterizas de las operaciones de reestructuración empresarial desde la perspectiva de empresas residentes en los territorios forales del País Vasco. Con este objetivo, el trabajo se estructura en tres grandes apartados. En el primero de ellos analizo el origen y lógica del régimen fiscal especial para la reestructuración empresarial de con-

formidad con los objetivos de la denominada «Directiva de fusiones»[1], sobre la cual se articula el régimen especial previsto tanto en territorio común como en los territorios forales. En el segundo apartado analizo la configuración del régimen prevista en las normas forales, a través de su comparación con la normativa común prevista en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS en adelante). Finalmente, en el tercer apartado se analizan las cláusulas previstas en la red de convenios de doble imposición (CDIs en adelante) suscritos por España en la medida en que pueden servir para dar cobertura a operaciones que de otro modo no se beneficiarían de la aplicación del régimen especial.

A efectos expositivos, en la medida en que la normativa de las tres Diputaciones forales es idéntica en relación con este régimen, me referiré de modo conjunto a las tres Normas forales[2]. No obstante lo anterior, en relación con la interpretación del régimen de reestructuración previsto en las normas forales, me centraré en la interpretación que ha realizado la Hacienda foral de Bizkaia, ya que es la que ha resuelto un mayor número de consultas relacionadas con la aplicación de este régimen. Sin perjuicio de ello, se incluyen también los criterios administrativos seguidos en las otras dos Diputaciones forales a la hora de aplicar este régimen.

Como ya he anticipado, este régimen disfruta de un elevado régimen de armonización en los territorios forales, no sólo por provenir de normativa armonizadora a nivel de la Unión Europea, sino también por la propia coordinación y armonización a que se somete la producción normativa de las Diputaciones forales en este ámbito[3]. Esta circunstancia determina que no existan disparidades entre los territorios históricos. Sin embargo, sí debe anticiparse que existen importantes asimetrías entre la normativa de los territorios históricos y la normativa común, circunstancia que puede dar lugar a disparidades en la aplicación del régimen en supuestos domésticos y transfronterizos.

---

[1] Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (DOUE, n.º L 310, de 25/11/2009). Esta Directiva contiene la versión consolidada de la Directiva de fusiones, cuya versión originaria se encontraba regulada en la 90/434/CEE.

[2] En relación con la normativa de la Diputación foral de Bizkaia, este régimen se encuentra recogido en los arts. 101 a 114 de su Norma Foral 11/2013, del Impuesto sobre Sociedades. En el caso de Gipuzkoa, el régimen especial se encuentra previsto en los arts. 101 a 114 de su Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (2/2014), mientras que en el caso de Araba, el régimen se encuentra previsto en los mismos artículos de su Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (37/2013).

[3] El propio Concierto (Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco) establece la necesidad de que los territorios forales transpongan las Directivas europeas (art. 2.Uno.Quinto) y los principios de coordinación con el régimen común y entre los propios territorios forales (art. 2.Uno.Tercero y Cuarto). Este último principio se desarrolla en la Ley 3/1989 de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal del País Vasco, cuyo art. 5.a).10º establece la armonización de los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades a nivel de las tres Diputaciones forales.

ISBN: 978-84-7777-502-7

## II. ASPECTOS BÁSICOS DEL RÉGIMEN FISCAL COMÚN PREVISTO EN LA DIRECTIVA DE FUSIONES

La Directiva de fusiones establece un régimen fiscal común para determinadas operaciones de reorganización empresarial: las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de rama de actividad, canjes de valores y los traslados del domicilio de sociedades anónimas europeas y sociedades cooperativas europeas. Aunque estas operaciones no agotan los distintos instrumentos de que disponen las empresas para adaptar su estructura jurídica y corporativa al entorno competitivo, la Directiva las acoge dentro de su ámbito de aplicación para articular sobre ellas un régimen común encaminado a evitar los obstáculos fiscales a que podrían enfrentarse en un entorno transfronterizo.

En ausencia de normas especiales los desplazamientos patrimoniales que implican estas operaciones, tanto a nivel de los socios (en los canjes de acciones o en la atribución de acciones como consecuencia de una fusión o escisión), como de las entidades participantes (en las fusiones, escisiones o aportaciones de ramas de actividad), podrían dar lugar a un gravamen inmediato de las plusvalías que se pusieran de manifiesto. Esto sucede, por ejemplo, en el artículo 40 de las distintas normas forales, en que se establece el principio de gravamen inmediato de las ganancias o pérdidas que se pongan de manifiesto en el curso de estas operaciones y la aplicación de reglas valorativas por las cuales los activos adquiridos a través de estas operaciones se integran, como regla general, conforme a su valor de mercado[4].

Este gravamen inmediato de las plusvalías que se ponen de manifiesto en estas operaciones puede suponer un desincentivo para su realización, pues la realización de estas operaciones no implica para los distintos participantes liquidez alguna, sino un mantenimiento de sus inversiones mediante un cambio en el vehículo a través del cual se canalizan[5]. Dicho de otro modo, de gravarse en el momento de su realización las plusvalías puestas de manifiesto en las operaciones de reorganización empresarial, se estarían gravando «ganancias de papel» (*«paper gains»*), en la medida en que lo que se produce realmente es un cambio estrictamente jurídico en el modo de canalizar una inversión, sin que afecte a la titularidad última de los activos subyacentes[6].

---

[4] *Vid*. RUIZ GARIJO, M.: «Tratamiento de las fusiones y escisiones de las empresas vascas en el régimen foral del País Vasco», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dirs.), *Tributación de las empresas vascas*, European Inklings, n.º 7, IVAP, Oñati, 2015, p. 207.

[5] Véanse los argumentos de BANK, S.A.: «Mergers, Taxes and Historical Realism», *Tulane Law Review*, Vol. 75, 2000, pp. 13-28, o WEBER, R.M.: «Re-thinking Reorganizations», *Taxes - The Tax Magazine*, Vol. 85, agosto 2007, p. 35, considerando como elemento común de las reorganizaciones cubiertas por la sección 368 del *Internal Revenue Code* la ausencia de liquidez en las operaciones que impedirían el pago de la deuda tributaria.

[6] *Vid*. SÁNCHEZ OLIVÁN, J.: *Fusión y escisión de sociedades. Aportaciones de activos y canje de valores. Cesión global del activo y del pasivo (Estudio económico, jurídico y fiscal)*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2007 (2.ª ed.), pp. 429-435.

Piénsese, a modo de ejemplo, en el caso de una entidad que realiza dos actividades diferenciadas y que, con el objetivo de evitar que los riesgos asumidos en una de ellas afecten a la otra, procede a constituir una nueva entidad a la que aporta uno de estos negocios. Esta operación implica, *in fine*, un cambio únicamente formal en la titularidad de los activos, puesto que la entidad matriz mantendrá indirectamente su titularidad sobre los mismos a través de su participación en la sociedad de nueva creación. De este modo se justifica que la aportación de esta actividad no tenga repercusiones tributarias en el momento de su realización.

Este razonamiento es el que sirve como justificación de los denominados regímenes de diferimiento de los cuales se suelen beneficiar esta clase de operaciones a nivel comparado. El objetivo último de esta clase de regímenes es el de evitar la creación de obstáculos fiscales para la realización de estas operaciones mediante el gravamen inmediato de las plusvalías puestas de manifiesto al realizarse la operación y posponer su reconocimiento hasta una posterior enajenación de los activos o las acciones que los representan[7].

No obstante lo anterior, la aplicación de regímenes de diferimiento se enfrenta a un problema fundamental cuando los efectos de estas operaciones sobrepasan las fronteras de un Estado. Este problema es el de las dificultades para asegurar que el diferimiento impositivo no suponga una pérdida de recaudación futura para los Estados que difieren el reconocimiento de las plusvalías manifestadas en las operaciones de reestructuración empresarial.

En la medida en que la solución para poder asegurar un tratamiento homogéneo para las operaciones de reestructuración empresarial a nivel de la entonces Comunidad Económica Europea no podía pasar por una mera extensión de los regímenes nacionales a las operaciones transfronterizas, pues ello no aseguraría que las plusvalías no reconocidas pudieran ser posteriormente recaudadas por el Estado que aplicaba el diferimiento, se consideró necesaria la implantación de un régimen común a nivel europeo para esta clase de operaciones cuando tuvieran una escala transfronteriza[8].

Este régimen fiscal común fue aprobado en 1990 a través de la adopción de la Directiva de fusiones en el marco del denominado paquete fiscal, en el que se incluían, además de esta Directiva, la Directiva Matriz-Filial[9] y el Convenio en materia de arbi-

---

[7] A modo de ejemplo, tanto la primitiva propuesta de Directiva de fusiones de 1969 [OJ C39 (1969)] como el texto definitivamente aprobado en 1990 se refieren en sus exposiciones de motivos a la aplicación del diferimiento hasta que se produzca una «realización efectiva» (*«actual disposal»*) de los activos transmitidos en el curso de la operación (*vid*. considerando séptimo de la Directiva de fusiones).

[8] *Vid*. el considerando cuarto de la Directiva de fusiones y THÖMMES, O.: «Chapter 5. Commentary on the Merger Directive», en THÖMMES, O. y FUKS, E. (Eds.), *EC Corporate Tax Law. Commentary on the EC Direct Tax Measures and Member States Implementation*, International Bureau of Fiscal Documentation-Deloitte Touche Tohmatsu International, Amsterdam, 2005, § 4.2.2, n.m. 146.

[9] Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes, la cual ha sido refundida, junto con los posteriores actos modificativos, en la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011.

ISBN: 978-84-7777-502-7

traje sobre precios de transferencia[10]. La adopción de la Directiva de fusiones supuso, junto con la Directiva Matriz-Filial, la aprobación por primera vez de una medida de armonización de los impuestos sobre sociedades de los Estados miembros. Con todo, esta Directiva tenía su origen en un proyecto más ambicioso adoptado en 1969, que sirvió como base para la Directiva de 1990[11].

La Directiva de fusiones establece un régimen fiscal común para las operaciones de fusión, escisión, canje de valores, aportación de rama de actividad y traslado del domicilio de una sociedad anónima europea o sociedad colectiva europea a otro Estado miembro. El ámbito de aplicación de la Directiva, excepto en el caso del traslado del domicilio, cubre estas operaciones cuando se realizan entre sociedades residentes en distintos Estados miembros, asegurando que se pueda aplicar el régimen de diferimiento impositivo de modo que los derechos de imposición de los Estados miembros que aplican dicho régimen no se vean mermados en el futuro.

Este doble objetivo se logra a través de la aplicación de un régimen de exención coordinado con reglas de continuidad valorativa (*«rollover relief»* en inglés) y el establecimiento de nexos de conexión entre los activos que dan lugar a las plusvalías que no se gravan y los derechos de imposición del Estado que aplica el régimen. La mecánica del régimen establece que cuando se produzca una operación entre entidades residentes en dos Estados miembros distintos, el Estado miembro de la entidad transmitente no gravará las plusvalías que se pusieran de manifiesto bajo la condición de que los activos generadores de dichas plusvalías queden afectos a un establecimiento permanente (EP en adelante) de la entidad adquirente ubicado en el territorio del Estado que aplica el diferimiento. De este modo se asegura que el diferimiento otorgado por un Estado no suponga un menoscabo de sus derechos de imposición, ya que, conforme a los sistemas de reparto de los derechos de imposición previstos en los principales modelos de CDIs, tanto las rentas obtenidas a través del EP, como las ganancias derivadas de la enajenación de los activos afectos al mismo o del propio EP, tributan en su Estado de situación sin limitación alguna[12].

---

[10] Convenio 1990/436, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

[11] La propuesta de Directiva de fusiones de 1969 [Documento COM(69)5 final] incluía no sólo la propuesta del régimen común para las operaciones de reestructuración empresarial transfronterizas a nivel europeo, sino que se incluían también reglas para armonizar el tratamiento fiscal de las pérdidas procedentes de establecimientos permanentes ubicados en Estados miembros de empresas residentes en la Unión Europea.

[12] El art. 7.1 (beneficios empresariales) del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE establece que «[l]os beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él». Se trata, por tanto, de una regla que atribuye en exclusiva los derechos de imposición sobre los beneficios empresariales al Estado de residencia de la empresa que los genera. Frente a esta regla general, cuando los beneficios empresariales se consideran obtenidos a través de un EP, el Estado de situación del EP adquiere el derecho a gravarlos de modo compartido con el Estado de residencia de la empresa. Además de este precepto, en el Modelo de Convenio

El diseño del régimen de diferimiento previsto en la Directiva se articula del siguiente modo: en el caso de una operación de reorganización a nivel societario, es decir, fusión, escisión o aportación de rama de actividad, se establece la no tributación de las plusvalías derivadas de la transmisión de los activos que se transfieren, siempre que la entidad beneficiaria los afecte a un EP en el mismo Estado que aplique el régimen de diferimiento y mantengan la misma valoración y fecha de adquisición de los mismos[13]. De este modo se logra que dicho Estado pueda recaudar posteriormente las plusvalías cuyo reconocimiento se difiere en el momento de realizarse la operación al encontrarse los activos que las generan afectos a un EP dentro del ámbito de sus derechos de imposición y mantenerse los valores que tenían en sede de la entidad transmitente.

Este régimen a nivel societario se complementa con una regla de diferimiento equivalente aplicable a nivel del socio. Así, en los canjes de valores o en las atribuciones de acciones en el marco de fusiones y escisiones a los socios de las entidades transmitentes, no se gravarán las plusvalías que pudieran generarse en el marco de dichos canjes a condición de que los socios atribuyan a las acciones recibidas el mismo valor que las que canjearon en la operación[14]. De este modo, la residencia del socio se convierte en el nexo para asegurar el diferimiento de la tributación de las plusvalías derivadas de estas operaciones a nivel del socio.

El régimen común se completa con previsiones relativas al mantenimiento de beneficios fiscales de que disfrutara la entidad transmitente en sede de la entidad beneficiaria, la posibilidad de que las bases imponibles negativas que hubiera generado previamente la entidad transmitente pudieran ser transferidas a la beneficiaria y una regla destinada a declarar exentas las ganancias que pudieran derivarse de la cancelación de acciones cuando la entidad transmitente y la entidad beneficiaria tengan participaciones recíprocas en, al menos, un 10% de su capital[15]. Además, el régimen previsto en la Directiva cuenta con una cláusula antiabuso específica por la que los beneficios de la Directiva se revocarán en los casos en que la operación vulnere la participación de los trabajadores en los órganos societarios y en aquellos casos en que la operación tenga por principal objetivo el fraude o evasión fiscal, teniéndose por tales aquellos casos en que las operaciones carezcan de una motivación económica válida[16].

Además de estas reglas que configuran el régimen común, la Directiva incorpora diversas especialidades aplicables a operaciones en que intervengan sociedades transparentes, supuestos en que se transfiera un EP situado en un tercer Estado distinto

---

de Doble Imposición de la OCDE se confieren derechos de imposición al Estado de situación del EP en el caso de las siguientes rentas obtenidas a través del EP: dividendos (art. 10.5), intereses (art. 11.5), cánones (art. 12.3), ganancias de capital (art. 13.2) u otras rentas (art. 21.2).

[13] *Vid.* art. 4 de la Directiva de fusiones.

[14] *Vid.* art. 8 de la Directiva de fusiones.

[15] *Vid.* art. 7 de la Directiva de fusiones.

[16] *Vid.* art. 15 de la Directiva de fusiones.

ISBN: 978-84-7777-502-7

del de la residencia de las sociedades participantes y un régimen específico para los supuestos de traslados del domicilio de sociedades anónimas europeas y sociedades cooperativas europeas. Este último régimen, de modo coherente con el régimen previsto para el resto de operaciones, se basa en el diferimiento de las plusvalías que se pongan de manifiesto cuando se traslade el domicilio de estas entidades a condición de que los activos que dan lugar a estas plusvalías se mantengan afectos a un EP de la entidad en el Estado miembro desde el cual esta entidad emigre[17]. Esta previsión es coherente con el hecho de que el traslado del domicilio social de estas entidades implica también el traslado de su administración central, que determinaría normalmente el traslado de la residencia fiscal[18]. En estos casos, frente a lo que ocurre en las operaciones de fusión o escisión, únicamente participa una entidad, siendo este aspecto el que determina la especialidad del régimen.

En el caso de las operaciones en que intervengan entidades transparentes en calidad de entidades transmitentes, la Directiva permite a los Estados miembros dejar de aplicar el régimen a nivel de sus partícipes siempre y cuando se asegure que a las ganancias que se graven a nivel de los partícipes de dichas entidades se les deduzca el impuesto que habría gravado a la entidad en el caso de no ser aplicable la Directiva[19]. Esta regla se completa con una especificidad para los casos en que la entidad no residente, beneficiaria o adquirente, en el caso del canje de acciones, sea considerada transparente. En estos casos, el Estado miembro que la considere transparente deberá aplicar el régimen a nivel de los partícipes que sean residentes, de modo que será en sede de los socios donde tendrá lugar el diferimiento[20].

Finalmente, la Directiva prevé un régimen especial para los casos en que en una de estas operaciones la entidad transmitente proceda a transmitir un EP situado en otro Estado miembro a favor de otra entidad residente en otro Estado miembro[21]. Esta operación obviamente implica que los derechos de imposición residuales del Estado miembro de la entidad transmitente se vean mermados tras la realización de la operación, puesto que el EP situado en otro Estado miembro pasará a ser de titularidad de una entidad no residente, desapareciendo con ello cualquier nexo que tuviera el Estado de la residencia de la entidad transmitente. En consecuencia, se establece que sea el Estado de situación del EP el que aplique el régimen de diferimiento, siempre y cuando los activos queden afectos a un EP tras realizarse la operación. Junto a ello, para evitar que esto suponga una merma en los derechos de imposición del Estado de la entidad transmitente, la Directiva permite a dichos Estados optar por declarar exentas las plusvalías derivadas de la transmisión del EP, permitiéndose la recaptura de las

[17] *Vid.* arts. 12 y 13 de la Directiva de fusiones.

[18] *Vid.* arts. 7 del Reglamento (CE) n.º 2157/2001 del Consejo, de 8 de octubre de 2001, por el que se aprueba el Estatuto de la Sociedad Anónima Europea (SE) y 6 del Reglamento (CE) n.º 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE) .

[19] *Vid.* párrafos 1 y 2 del art. 11 de la Directiva de fusiones.

[20] *Vid.* párrafos 3 y 4 del art. 11 de la Directiva de fusiones.

[21] *Vid.* art. 10 de la Directiva de fusiones.

pérdidas que hubieran sido deducibles con anterioridad, o gravar dichas plusvalías aplicando una deducción del impuesto que habría gravado dicha transmisión en el Estado de ubicación del EP, es decir, una deducción de impuestos nocionales[22].

## III. EL RÉGIMEN FISCAL PARA LA REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL EN LA NORMATIVA FORAL

Las reglas previstas en la Directiva de fusiones han sido la base para que la mayor parte de los Estados miembros construyan sus regímenes fiscales para la reestructuración empresarial no solo en aquellos casos en que participen entidades residentes en dos o más Estados miembros, sino también para operaciones fuera del ámbito subjetivo u objetivo de la Directiva. Se produce así una extensión del régimen de diferimiento a operaciones no cubiertas por la Directiva.

En el caso de los territorios forales, esta extensión es más amplia que en el caso del régimen común desde una vertiente objetiva, pues se incluyen operaciones que no se beneficiarían del diferimiento en el marco de la Directiva ni en el marco del régimen previsto en territorio común. En relación con los aspectos subjetivos, las normas forales establecen, al igual que el régimen común, que el régimen de diferimiento es también aplicable en el caso de operaciones en que intervengan exclusivamente entidades residentes en España, ya sean entidades sujetas al IS de las Diputaciones forales o al IS común, y en algunos supuestos en que intervengan entidades residentes en terceros Estados.

A la hora de examinar el régimen especial, me centraré en los aspectos en que existen asimetrías frente a lo dispuesto en territorio común, pues estas asimetrías pueden tener gran relevancia en el marco de operaciones transfronterizas. En relación con los aspectos generales del régimen previsto en la normativa foral me remito a otros trabajos elaborados por la doctrina[23].

### 1. El ámbito de aplicación de la normativa foral

#### 1.1. La interrelación entre la normativa común y la normativa foral

Ninguna de las normas forales establece reglas de coordinación con el régimen común encaminadas a evitar las consecuencias derivadas de las asimetrías entre la normativa común y las normas forales en relación con las operaciones de reestructuración empresarial. No obstante lo anterior, la propia Ley del Concierto, en su artículo 47 establece la siguiente regla: «[e]n las operaciones de fusiones y escisiones de empresas

[22] Sobre este mecanismo, *vid*. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. y VEGA BORREGO, F.A.: «Filialización de establecimientos permanentes y métodos para eliminar la doble imposición internacional», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 331, 2010, pp. 5 y ss.

[23] RUIZ GARIJO, M.: «Tratamiento de las fusiones y escisiones …», *op. cit*., pp. 206 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

en las que los beneficios tributarios, que en su caso procedan, hayan de ser reconocidos por ambas Administraciones conforme a los criterios de tributación contenidos en el artículo 14 precedente, las Diputaciones Forales aplicarán idéntica normativa que la vigente en cada momento en territorio común, tramitándose los correspondientes expedientes administrativos ante cada una de las Administraciones».

El art. 14 al que se remite el precepto citado es el que determina el ámbito de aplicación subjetivo de la normativa foral del IS. A este respecto, dicha norma establece lo siguiente: «[e]l Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco. No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio. Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco».

El alcance de la previsión contenida en el art. 47 de la Ley del Concierto no es del todo claro. A priori, este precepto parece limitar la aplicación del régimen previsto en las normas forales a operaciones en que únicamente intervengan entidades que se encuentren sujetas a la normativa foral, ya que el régimen en sí mismo constituye un beneficio fiscal. En principio, el objetivo de esta previsión es la de establecer «como punto de conexión que las Instituciones forales vascas deberán aplicar idéntica normativa a la vigente en territorio común en aquellos procedimientos societarios de fusión y escisión donde exista competencia conjunta de ambas Administraciones para el reconocimiento de los respectivos beneficios tributarios procedentes»[24].

Esta regla supondría vaciar de contenido innecesariamente a las normativas forales, en la medida en que supondría que las operaciones en que intervinieran entidades sometidas a normativa foral y normativa común no sería aplicable la normativa foral. Al mismo tiempo, esto haría que el régimen previsto en la normativa foral no pudiera ser aplicado en el caso de operaciones transfronterizas en que participaran entidades sometidas a la normativa foral en la medida en que los beneficios derivados de la operación tuvieran repercusiones en el territorio común[25].

Ahora bien, cabría plantearse que esta previsión tiene un alcance menor. En primer lugar, porque su ámbito de aplicación objetivo no es coincidente con los regí-

---

[24] *Vid.* PÉREZ-SIERRA ARECHABALA, I.: *El Impuesto sobre Sociedades en el Concierto Económico*, Tesis doctoral, Universidad del País Vasco, 2000, pp. 148-149.

[25] Las Administraciones forales y central han resuelto consultas planteadas en relación con operaciones de reorganización empresarial realizadas entre entidades sujetas al IS foral y al IS común, aplicando el régimen foral o común a las entidades transmitentes en función de su sujeción a una u otra normativa. *Vid.*, por ejemplo, la Consulta de la Administración tributaria foral de Bizkaia de 5 de marzo de 2015, en que era transmitente una entidad sujeta al IS de Bizkaia; o las Consultas de la Dirección General de Tributos de 18 de febrero de 2014 (V0440-14) y de 5 de enero de 2009 (V0007-09).

menes especiales previstos en los territorios históricos y en territorio común. A este respecto, la previsión de la Ley del Concierto únicamente parece aplicable a operaciones de fusión y escisión. Esto dejaría fuera a operaciones de aportaciones de activos, canjes de valores y traslados del domicilio. Esta reducción del ámbito de aplicación a las operaciones de fusión y escisión guardaría lógica desde la perspectiva de que únicamente esta clase de operaciones implicaban transmisiones mediante sucesión universal[26].

La aplicación del régimen especial supone la subrogación en los derechos y deberes de las entidades participantes en aquellos casos en que se produce una sucesión a título universal[27]. Por lo tanto, cabría pensar que lo que está regulando el art. 47 de la Ley del Concierto es el mecanismo para poder proceder a la subrogación en derechos y deberes de las entidades participantes en una operación de fusión o escisión. Esta opción sería lógica en la medida en que, frente a lo que sucede en el ámbito de la Directiva de fusiones, en la cual los beneficios fiscales que eran disfrutados por la entidad transmitente se mantienen en sede del EP que debe constituirse en el Estado de la entidad transmitente, en el caso de las operaciones en que intervienen sociedades sometidas a normativa foral y normativa común, el sistema previsto en la Directiva es de imposible aplicación.

A este respecto, cabría interpretar que las Diputaciones forales deberían aplicar la normativa común en los casos en que una entidad sometida a su normativa fuera beneficiaria de esta clase de operaciones. Al mismo tiempo, una interpretación literal de este precepto supondría que las operaciones en que la entidad transmitente fuera una entidad sometida a la normativa foral y se produjera la subrogación en beneficios fiscales de los que disfrutara de acuerdo con la normativa foral, requeriría, para que dicha subrogación pudiera tener efectos, que se cumpliera posteriormente con los requisitos que eventualmente impusiera la normativa común, aun cuando dicho beneficio no hubiera nacido en dicho territorio.

Sin embargo, la interpretación del Tribunal Económico-Administrativo Central en estos casos ha sido distinta[28], indicando que, en aquellos supuestos en que se pro-

---

[26] Debe tenerse en cuenta que el art. 71 de la Ley 3/2009, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, ha regulado por primera vez la denominada segregación como una operación de modificación estructural societaria, estableciendo que dicha operación implica una sucesión universal en el patrimonio segregado. Mediante esta operación se pueden realizar las aportaciones de activos previstas en la normativa fiscal, por lo que, en la actualidad, no sólo las fusiones y escisiones determinarían una sucesión a título universal, sino también determinadas aportaciones de activos que se realizaran mediante una segregación.

[27] *Vid*. art. 84.1 de la LIS.

[28] *Vid*. la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2009 (rec. 5940/2008), la Consulta de la Dirección General de Tributos de 19 de abril de 2011 (V1022-11) y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J.M.: «Comentario a Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2009; rec. n.º 5940/2008», *Carta Tributaria*, n.º 17, 2009, disponible online. Sin perjuicio de lo anterior, la posición de las Administraciones tributarias forales parece no aplicar el mismo criterio (*vid*. la Consulta de la Administración tributaria de Bizkaia de 21 de septiembre de 2009).

ISBN: 978-84-7777-502-7

dujera la subrogación en algún beneficio fiscal de que disfrutara una entidad sometida a la normativa foral a favor de una entidad sujeta al IS común, el cumplimiento de los requisitos para la continuidad en el disfrute del beneficio fiscal deberá analizarse respecto de la normativa bajo la cual nació dicho beneficio fiscal. Esta interpretación supone que los beneficios fiscales nacidos bajo la normativa foral se trasladan a territorio común cuando se produce una operación de este tipo.

Por tanto, parece que la única relevancia de esta previsión sea a nivel procedimental, de modo que se deba llevar a cabo el mismo procedimiento para poder reconocer los beneficios fiscales en la Administración tributaria foral y común[29]. Esto podría apoyarse en la ubicación sistemática del precepto dentro de la Sección 16 del Capítulo I, titulada «Normas de gestión y procedimiento». Sin embargo, de ser esto así, lo congruente sería que el art. 47 se remitiera al art. 15 de la Ley del Concierto, que es el que regula la distribución de la recaudación del IS entre Administraciones en los casos en que el volumen de operaciones del sujeto pasivo exceda de 6 millones de euros y haya realizado operaciones en ambos territorios[30]. Esta conclusión haría que el régimen foral fuera aplicable a las operaciones transfronterizas en la medida en que las entidades transmitentes se encontraran sujetas al IS foral o cuando las entidades transmitentes fueran no residentes y transmitieran bienes que generaran plusvalías sujetas al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) foral.

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que, en el caso de la Comunidad foral de Navarra, el art. 47 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, que aprobó el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, tenía el mismo tenor que el previsto en el caso de la Ley del Concierto. Tras su modificación a través de la Ley 14/2015, este precepto ha pasado a tener el siguiente tenor: «[e]l régimen fiscal especial aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea en la normativa aprobada por la Comunidad Foral de Navarra tendrá el mismo contenido que en la normativa de territorio común». A la vista de las similitudes entre el Concierto y el Convenio, es probable que en el futuro próximo se adopte una previsión similar en el marco de la Ley del Concierto, eliminándose así las asimetrías entre la normativa foral y la normativa de territorio común.

---

[29] Por ejemplo, en la Consulta de la Dirección General de Tributos de 5 de enero de 2009 (V0007-09) se hace referencia al art. 47 de la Ley del Concierto para, a continuación, examinar una fusión en que la entidad transmitente está sujeta a la normativa foral. En este orden de cosas, la Dirección General de Tributos únicamente examina si la operación puede ser considerada como una fusión a efectos del régimen especial previsto en la normativa común y si existen motivos económicos válidos. Esto es coherente con la interpretación propuesta, de modo que, aunque la operación afecta a ambas administraciones, los efectos tributarios se analizan de acuerdo con la normativa con que nacen.

[30] De hecho, en la anterior normativa reguladora del Concierto (Ley 12/1981), el artículo equivalente al 47 (art. 38) se remitía al precepto que regulaba la exacción del impuesto y no al que regulaba la sujeción a la normativa foral o común.

### 1.2. Operaciones amparadas por el régimen especial

El régimen especial previsto en las Normas forales es aplicable a las siguientes operaciones de acuerdo con los arts. 101, 112 y 114 de las Normas Forales reguladoras del IS en los distintos territorios forales[31]:

— Fusiones: Se incluyen tanto las fusiones por absorción y por creación de una nueva sociedad, como las fusiones impropias o fusiones por absorción de una entidad íntegramente participada. Además de las anteriores, las fusiones gemelares, es decir, de sociedades íntegramente participadas por el mismo socio también se encuentran comprendidas en el ámbito de aplicación de la normativa foral de acuerdo con la interpretación administrativa[32]. Esto mismo sucede en territorio común[33]. La particularidad que tienen estas operaciones es que, al igual que en el caso de las fusiones impropias, no se produce un canje de acciones a nivel de los socios, al encontrarnos ante sociedades transmitentes que son íntegramente participadas por un único socio. Por tanto, no existen diferencias entre el régimen común y el foral en relación con estas operaciones.

— Escisiones: La normativa foral incluye dentro del ámbito de aplicación del régimen especial tanto las operaciones de escisión total y parcial, como las denominadas escisiones financieras, en las que la entidad que se escinde transmite a la entidad beneficiaria una participación cualificada en el capital de otra sociedad. En este último caso, al igual que en el régimen común, se plantean dudas acerca de su posible ejecución en la práctica, pues la legislación mercantil obliga a que los elementos que se transfieran constituyan una unidad económica (art. 70 de la Ley 3/2009, de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles)[34]. Una innovación de la legislación estatal no recogida todavía en la normativa foral consiste en la posibilidad de que se realice una escisión parcial, incluyendo la escisión financiera, sin que la sociedad escindida deba mantener en su patrimonio una rama de actividad, sino que se permite que se realice quedando el activo de dicha entidad formado por participaciones mayoritarias en otras entidades. Junto a ello, la normativa estatal ha incorporado otra novedad que no ha sido recogida por la normativa foral: la posibilidad de que la participa-

[31] Además de las siguientes operaciones, las Disposiciones Adicionales Séptimas de las respectivas normas forales establecen la ampliación del ámbito de aplicación de los regímenes de diferimiento para determinadas operaciones de reestructuración bancaria.

[32] Así lo han entendido las Administraciones tributarias de Bizkaia (Consultas de 7 de abril de 2009 o de 24 de febrero de 2014) y Álava (Consulta de 18 de julio de 2011).

[33] *Vid.*, por ejemplo, la Consulta de la Dirección General de Tributos de 26 de octubre de 2015 (V3276-15).

[34] A modo de ejemplo, en su Consulta de 19 de julio de 2012 (V1581-12), la Dirección General de Tributos indica que, para que una escisión financiera pueda beneficiarse del régimen especial, no basta con cumplir lo previsto en el régimen especial de la LIS, sino que es también necesario que la operación cumpla con lo previsto en el art. 70 de la Ley 3/2009, de modo que el paquete accionarial que se escinde debe constituir una unidad económica a efectos mercantiles.

ISBN: 978-84-7777-502-7

ción que se transmite en la escisión financiera no sea atribuida a una única entidad, sino a varias. Como puede comprobarse, la legislación estatal tiene mayor amplitud que la foral, con las implicaciones que ello puede tener.

— Aportaciones de activos: Tanto la normativa estatal como la normativa foral contemplan dos posibles modalidades de esta operación. En primer lugar, la aportación de rama de actividad, que tiene su origen en la propia Directiva, y, junto a esta, las denominadas aportaciones no dinerarias especiales. En este último supuesto existen dos disparidades de cierta relevancia. En primer lugar, en el caso de aportaciones de acciones o participaciones en entidades por parte de sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, mientras que la normativa estatal permite que los valores aportados puedan ser representativos de la participación en el capital de una entidad no residente, la normativa foral todavía restringe la aplicación del régimen especial a aportaciones que tengan por objeto valores representativos de la participación en el capital de entidades residentes en territorio español. La segunda diferencia estriba en que tanto en relación con la participación en la entidad que recibe la aportación, como en la propia participación aportada, la normativa foral incluye una regla especial para entidades cotizadas en un mercado secundario. En estos supuestos, en lugar de requerirse que la participación aportada o recibida suponga al menos un 5% del capital, se establece el umbral en un 3%.
— Canje de valores: En esta modalidad de reestructuración empresarial las normativas estatal y forales no presentan diferencias.
— Cesión global de activos y pasivos: En la normativa estatal esta clase de operaciones, aun cuando se encuentran previstas en la normativa mercantil, no se pueden beneficiar del régimen de diferimiento, salvo cuando pudieran ser consideradas como operaciones asimiladas a una fusión de acuerdo con los arts. 52 y 53 de la Ley 3/2009. En el ámbito foral, sin embargo, se reconoce la posibilidad de que esta clase de operaciones se pueda beneficiar del régimen de diferimiento impositivo. Para ello es necesario que la cesión global de activos y pasivos cumpla los siguientes requisitos:

a) Que la cesión se produzca a favor de uno o varios socios de la entidad disuelta que ostenten al menos un 25 por 100 de los derechos de voto en la misma, durante un período de un año anterior al acuerdo de disolución.
b) Que los activos y pasivos adjudicados a los socios constituyan la totalidad, o una o más ramas de la actividad de la entidad disuelta.
c) Que la entidad cesionaria sea residente en territorio español o realice actividades en el mismo por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

Estas operaciones no se encuentran recogidas en la normativa estatal, por lo que en este extremo la normativa foral es mucho más amplia que la estatal al incluir nuevas operaciones dentro de su ámbito de aplicación.

Desde el punto de vista transfronterizo, cuando estas operaciones se realizan por entidades no residentes en territorio español, por ejemplo, en el caso de una fusión de entidades no residentes que suponga la transmisión de un establecimiento permanente ubicado en territorio español o que implique la atribución de acciones para un socio residente en España, es relevante saber qué criterio se emplea para asimilar una operación realizada conforme al ordenamiento extranjero.

La posición de la Dirección General de Tributos hasta la aprobación de la Ley 3/2009, de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles, parecía basarse en el análisis de las características patrimoniales básicas de las operaciones junto con el análisis de su régimen tributario[35]. De este modo, operaciones realizadas conforme al ordenamiento estadounidense o irlandés con marcado carácter liquidativo se pudieron beneficiar del diferimiento en España[36]. Tras la aprobación de la Ley 3/ 2009 el test para evaluar si una operación realizada conforme a un ordenamiento extranjero a efectos de asimilarla a las previstas en la LIS parece haberse centrado en mayor medida en el cumplimiento de los aspectos mercantiles previstos en nuestra normativa mercantil. De este modo, operaciones liquidatorias realizadas conforme a un ordenamiento extranjero podrían excluirse aun cuando se realizaran a favor de un único socio[37]. Desde la perspectiva foral, al haberse incorporado la cesión global de activos y de pasivos dentro del elenco de operaciones amparadas por el régimen de diferimiento, existirían menos problemas de cara a reconocer las operaciones extranjeras, toda vez que se cumplieran los requisitos objetivos previstos en el art. 112 de las normas forales.

En el caso de los socios residentes en territorio común o territorio foral de sociedades no residentes, cuando los únicos efectos de la operación que se manifiestan en territorio español tienen lugar a nivel del socio, se plantea una divergencia entre el régimen foral y el común. En efecto, el art. 89.1 de la LIS establece que, en estos casos, la aplicación del régimen de diferimiento a los socios residentes se basará en la existencia de similitudes entre la tributación de la operación en el extranjero y el régimen previsto en la LIS. Las normas forales, por su parte, prevén en sus arts. 114.3.c) que la aplicación del régimen fiscal preferencial a los socios se condicione a que la operación se haya beneficiado del régimen previsto en la Directiva de fusiones. De este modo, cabe apreciar una disparidad entre la normativa común y la foral, en la medida en que la primera es mucho más amplia en este extremo que la foral.

---

[35] *Vid.*, a modo de ejemplo, PALAO TABOADA, C.: «La Modificación de la Directiva de Fusiones», *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 268, 2005, p. 19.

[36] A modo de ejemplo pueden consultarse las contestaciones a consulta de 20 de mayo de 1998 (0845-98), en que se considera aplicable el régimen de diferimiento previsto en la normativa española a una operación de fusión realizada conforme al ordenamiento estadounidense aun cuando dicha operación no supone una transmisión a título universal de los activos y pasivos de la sociedad transmitent, o la contestación a consulta vinculante de 4 de septiembre de 2000 (V0076-00), en que se considera aplicable el régimen de diferimiento a una operación realizada conforme al ordenamiento irlandés que suponía la apertura formal de procedimiento de liquidación de la sociedad transmitente.

[37] Véase, por ejemplo, la contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 1 de febrero de 2011 (V0168-11).

ISBN: 978-84-7777-502-7

### 1.3. Rentas a las que se aplica el régimen especial

En relación con las rentas que son objeto de diferimiento, la normativa foral no tiene grandes diferencias con la estatal. Sin embargo, sí existen matices que pueden dar lugar a asimetrías relevantes a la hora de aplicar el régimen especial. De acuerdo con la normativa foral[38], no son objeto de integración las rentas derivadas de:

a) La transmisión de bienes y derechos ubicados en territorio español. En los casos en que el adquirente sea una entidad no residente, únicamente se aplicará la regla de diferimiento sobre las rentas derivadas de la transmisión de los activos que queden afectos a un EP en España de la entidad adquirente. Debe tenerse en cuenta que las ganancias derivadas de la transmisión de activos ubicados fuera de España y que no constituyan un establecimiento permanente, como puede ser el caso de bienes inmuebles, no se podrán beneficiar del diferimiento.
b) La transmisión de un EP situado en el territorio de un Estado miembro por parte de una entidad residente en España a favor de una entidad residente en un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que cumpla los requisitos previstos en la Directiva de fusiones.
c) La transmisión de un EP situado en un tercer Estado a favor de una entidad residente en territorio español.
d) La transmisión de un EP situado en España por parte de una entidad residente en el extranjero a favor de una entidad residente en España o de una entidad no residente. En el caso de que la adquirente sea una entidad no residente, únicamente se difieren las rentas derivadas de la transmisión de los elementos que queden afectos a un EP en territorio español.
e) Las derivadas del canje de acciones en el marco de una operación de fusión, escisión o canje de valores cuando el socio que transmite las acciones sea residente en España, en otro Estado miembro o en un tercer Estado. En este último caso se requiere que la entidad adquirente sea una entidad residente en España a los efectos de salvaguardar los derechos de imposición, pues de otra manera se produciría la exención definitiva de dichas plusvalías. En otros casos se permite que la entidad adquirente sea o bien residente en España, o bien residente en un Estado miembro y cualificada conforme a la Directiva de fusiones. En el caso de fusiones y escisiones intracomunitarias aparentemente no es necesario que la entidad adquirente residente en un Estado miembro esté cualificada de acuerdo con la Directiva de fusiones.

[38] El régimen de la tributación de las rentas a nivel societario se encuentra previsto en el art. 102 de las normas forales, mientras que el régimen de tributación de las rentas puestas de manifiesto a nivel de los socios en las operaciones de fusión y escisión se encuentra regulado en el art. 106. El régimen del canje de valores, por su parte, se encuentra regulado en su integridad en el art. 105 de las normas forales. Finalmente, el régimen de tributación de las rentas derivadas de aportaciones no dinerarias especiales se encuentra previsto en el art. 111 de las distintas normas forales.

f) Las derivadas de aportaciones no dinerarias realizadas por sociedades residentes a favor de entidades residentes o de un EP situado en España, siempre que se participe en la entidad adquirente en, al menos, un 5%, o un 3% si es una entidad cotizada. En el caso de aportaciones realizadas por personas físicas se requiere que la entidad adquirente sea residente en España, frente a lo que acontece en el territorio común, y que se aporten activos afectos a actividades económicas o un paquete accionarial que suponga, al menos, un 5% del capital social de una entidad, o un 3% si se trata de una entidad cotizada.

La normativa común incluye dentro del régimen especial, frente a la normativa foral, también, las rentas derivadas de la transmisión por entidades no residentes de acciones en sociedades residentes en España, siempre que la entidad beneficiaria sea residente en el mismo Estado que la transmitente o se trate de entidades cualificadas de acuerdo con la Directiva de fusiones[39]. Frente a ello, en el marco de la normativa foral, estas transmisiones tributarán conforme a lo previsto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes previsto en cada Diputación foral[40].

Por otro lado, la normativa foral establece la compatibilidad de la exención para eliminar la doble imposición económica internacional con el régimen de diferimiento en términos más amplios que la normativa común[41]. Aparentemente, únicamente se excluirían de la exención las rentas positivas que se pongan de manifiesto en una transmisión posterior cuando no se hubieran cumplido los requisitos para aplicar la exención previamente a realizarse la operación que se beneficiara del régimen especial[42].

Por último, deben destacarse dos previsiones específicas del régimen especial, aunque no plantean grandes desviaciones frente al régimen común en su versión actual o anterior. En primer lugar, el art. 107 de las normas forales regula las consecuencias de la eliminación de participaciones recíprocas en las entidades transmitente y beneficiaria en las operaciones de fusión. Esta eliminación no dará lugar a renta alguna a integrar y, en determinados supuestos, permitirá que se actualice el valor de los activos adquiridos en el curso de la fusión y que se estime la existencia de un fondo de comercio cuando el valor de adquisición de las acciones excediera de la proporción del valor actualizado de los activos adquiridos.

---

[39] Art. 77.1.e) LIS.

[40] Debe tenerse en cuenta que en determinados casos estas transmisiones se beneficiarán de la exención prevista en la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en la medida en que la transmisión se realice en un mercado secundario y exista un CDI con cláusula de intercambio de información entre España y el Estado de residencia de la entidad transmitente. *Vid*. art. 14.1.h) de las normas forales 12/2013 (Bizkaia), 16/2014 (Gipuzkoa) y 21/2014 (Álava). Esta exención se encuentra igualmente prevista en la normativa común [art. 14.1.i) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes].

[41] *Vid*. art. 21.4 LIS, que excluye, *inter alia*, las rentas derivadas de la transmisión de las acciones recibidas como resultado de una aportación de rama de actividad.

[42] *Vid*. art. 34.3 y 34.4.c) de las normas forales del Impuesto sobre Sociedades.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Junto a ello, el art. 109 de las normas forales establece una regla para el tratamiento de las pérdidas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente por una entidad residente en España cuando dichas pérdidas se hubieran integrado previamente en la base imponible de la entidad transmitente. La previsión es idéntica a la prevista en la normativa común antes de que se limitara la deducibilidad de las pérdidas obtenidas a través de un EP mediante la Ley 16/2013[43].

### 2. Otros aspectos del régimen especial

El régimen general se completa con otras tres previsiones específicas. La primera de ellas es la relativa a la subrogación en derechos y obligaciones de la entidad transmitente[44]. Esta previsión no difiere de la incluida en la normativa común, salvo por la aplicación de su ámbito, que ampara tanto los derechos y obligaciones nacidos conforme a la legislación común como a la foral[45].

Por otro lado, la normativa foral incluye una norma para corregir los supuestos de doble imposición económica que se pueden producir como consecuencia de la duplicación de reservas derivadas de las normas de valoración empleadas en las aportaciones de activos y en los canjes de valores. Estas normas permiten la eliminación de la doble imposición económica a través de la aplicación de la exención sobre las reservas duplicadas o a través de un ajuste negativo en función de que se vendan las acciones recibidas por la sociedad transmitente antes de que se disuelva la entidad beneficiaria[46].

Finalmente, el régimen se completa con una cláusula antiabuso específica basada en la inexistencia de motivos económicos válidos para realizar la operación así como en una presunción de que la misma se realiza con un objetivo de fraude o evasión fiscal. Respecto de la previsión equivalente en la normativa común, debe destacarse que la LIS prevé específicamente que se pueda proceder a la denegación parcial de los beneficios derivados del régimen de fusiones[47], mientras que la normativa foral, aparentemente, funciona como una regla de exclusión total de los beneficios de régimen[48].

## IV. LAS CLÁUSULAS DE REORGANIZACIÓN EMPRESARIAL PREVISTAS EN LOS CDIS ESPAÑOLES

La red española de CDIs apenas incluye previsiones específicas para la reorganización empresarial. Como es sabido, el Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE no incluye ninguna previsión específica relativa a los efectos transfronterizos de las opera-

---

[43] En relación con este régimen, *vid.*, sobre este mecanismo, JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J. y VEGA BORREGO, F.A.: «Filialización de establecimientos permanentes…», *op. cit.*, pp. 5 y ss.

[44] *Vid.* art. 108 de las normas forales.

[45] *Vid.* art. 84 LIS.

[46] *Vid.* art. 113 de las normas forales.

[47] *Vid.* art. 89.2 LIS.

[48] *Vid.* art. 114.4 de ls normas forales.

ciones de reorganización empresarial[49]. Es por ello que la existencia de cláusulas que regulan los efectos de las operaciones de reorganización empresarial es considerada como una desviación del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE[50]. En nuestro caso, únicamente los CDIs con Estados Unidos, México, Argentina y Francia incluyen cláusulas de este tipo. A diferencia de otros Estados, como México, Canadá o Estados Unidos, en los que hay un número representativo de CDIs con cláusulas de reorganización empresarial, en el caso español estas cláusulas son claramente consecuencia de la aceptación de medidas propuestas por nuestras contrapartes en los referidos convenios.

Aunque estas cláusulas tienen una relevancia menor desde la perspectiva transfronteriza al tener el régimen previsto en nuestra normativa doméstica un ámbito más amplio que el de la Directiva de fusiones, la existencia de estas cláusulas puede resultar de gran utilidad al estructurar determinadas operaciones, ya que suponen en algunos casos una ampliación del ámbito de aplicación del régimen de diferimiento doméstico o, en algunos casos, al establecer un régimen específico. A continuación, analizaré cada una de las cláusulas previstas en nuestra red de CDIs de modo individual.

## 1. La cláusula de reorganización empresarial del CDI con EE.UU.

El CDI con EE.UU. de 1990 incorpora una cláusula de reorganización empresarial en el párrafo 10 del protocolo. Este párrafo incluye una adenda al art. 13 del CDI, que regula la distribución de los derechos de imposición sobre las ganancias de capital. El CDI incluye en su art. 13.4 una desviación frente a lo previsto en el Modelo de la OCDE en la medida en que permite al Estado de la fuente gravar las ganancias derivadas de la enajenación de una participación sustancial, i.e., superior al 25%, en una entidad residente. En relación con dicha cláusula, el protocolo incluye la siguiente previsión:

> «A los efectos del apartado 4, una enajenación no incluye la transmisión de acciones entre miembros de un grupo de sociedades en régimen de declaración consolidada en la medida en que la contraprestación recibida por la transmitente consista en una participación u otros derechos en el capital de la adquirente o de otra sociedad residente del mismo Estado contratante que detente directa o indirectamente el 80 por 100 o más de las acciones con derecho de voto y del capital de la adquirente, si:
>
> i) La transmitente y la adquirente son sociedades residentes del mismo Estado contratante;
> ii) La transmitente o la adquirente detentan, directa o indirectamente, el 80 por 100 o más de las acciones con derecho de voto y del capital

[49] *Vid*. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.: *Reorganization Clauses in Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam, 2013, p. 216 (nota 811).

[50] Sobre las diferentes cláusulas de reorganización empresarial previstas en la red mundial de CDIs, *vid*. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.: *Reorganization Clauses in Tax Treaties*, *op. cit.*, pp. 211 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

de la otra, o una sociedad residente del mismo Estado contratante detenta directa o indirectamente (a través de sociedades residentes del mismo Estado contratante) el 80 por 100 o más de las acciones con derecho de voto y del capital de cada una de ellas); y

iii) Para la determinación de la ganancia de capital en cualquier transmisión ulterior, el coste inicial del activo para la adquirente se determina en base al coste que tuvieron para la transmitente incrementado, en su caso, en la cuantía del efectivo u otros bienes entregados.

No obstante lo anterior, si se recibe efectivo o bienes distintos de dicha participación o derechos, la cuantía de la ganancia de capital (hasta el límite de la cuantía del efectivo o bienes recibidos) puede someterse a imposición en el otro Estado contratante».

Se trata de una previsión que trata de extender el régimen de consolidación fiscal estadounidense a las reorganizaciones empresariales transfronterizas[51]. A través de esta cláusula se establece un régimen de continuidad valorativa por el que las acciones que se reciban en el marco de una aportación o canje de acciones deberán conservar la valoración de las entregadas, estableciéndose la posibilidad de que el Estado de la fuente pudiera gravar la contraprestación dineraria que, en su caso, se entregara.

Esta cláusula, en principio, está pensada para favorecer las reorganizaciones entre entidades del grupo en un Estado que pudieran implicar la transmisión de acciones en una entidad residente en el otro Estado. Por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2009 (rec. 3545/2003) una sociedad residente en Estados Unidos detentaba una participación sustancial en una entidad residente en territorio español[52]. De cara a proceder a una reorganización de sus negocios, la entidad estadounidense aportó a dos sociedades filiales partes de la participación en la entidad española, evitando así que la operación, que se habría beneficiado del diferimiento en Estados Unidos, hubiera determinado tributación en España, al no encontrarse esta operación cubierta por el régimen de diferimiento hasta la aprobación de la Ley 27/2014.

En el marco del régimen común, al encontrarse este supuesto ya cubierto por el régimen de diferimiento, entiendo que esta regla tiene poca relevancia práctica. Sin embargo, en el ámbito foral, al no haberse incluido esta clase de operaciones en el marco del régimen de diferimiento, esta previsión puede tener importancia en el caso de que una entidad estadounidense transmita una participación en una sociedad sometida al IS de las Diputaciones forales a otra entidad del grupo.

---

[51] *Vid*. BRAUNER, Y.: «United States», en MAISTO, G. (Ed.), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies,* IBFD, Amsterdam, 2008, pp. 523-526.

[52] VEGA BORREGO, F.A.: «Normas generales antielusión en el ordenamiento español», en ZAVALETA ÁLVAREZ, M. y ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (Eds.), *Derecho tributario peruano y español: un análisis comparado de problemas comunes*, Fondo Editorial Universidad San Martín de Porres, 2010, pp. 116-122.

A este respecto, la regla del CDI permitiría que las siguientes operaciones, entre otras, se beneficiaran del diferimiento en el marco de la imposición sobre la renta de no residentes foral: supuestos en que se transmite una participación en una entidad vasca que es absorbida por una entidad del grupo estadounidense por una entidad residente en Estados Unidos; supuestos en que una entidad residente en Estados Unidos transmite acciones en el capital de una entidad vasca en el marco de un canje de valores a favor de una entidad estadounidense que forme parte del mismo grupo fiscal; o supuestos en que se aporte una participación sustancial en una entidad residente en el País Vasco por una entidad estadounidense a otra entidad del grupo[53].

Por otro lado, aunque la previsión contenida en el CDI con Estados Unidos permite al Estado de la fuente el gravamen de las compensaciones en efectivo que se pudieran entregar en el curso de la operación, en el caso del régimen previsto en la normativa foral el importe de estas compensaciones no es gravado en el momento de realizarse la operación, sino que disminuye el valor de las participaciones recibidas, difiriéndose, por tanto, su gravamen. La aplicación de esta regla podría tener repercusiones en el caso de que la enajenación posterior no cumpliera los requisitos para poder ser gravada por el Estado de la fuente de acuerdo con lo previsto en el art. 13.4[54]. En estos casos el gravamen diferido de la compensación en efectivo no podría ser gravado por las haciendas forales. En el caso de que se entregara dinero en efectivo u otro tipo de compensaciones, la previsión convencional establece que esta compensación aumentará el coste de las acciones recibidas de modo similar a lo que ocurre en la normativa doméstica.

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que en el protocolo de modificación del CDI actualmente en tramitación se eliminan tanto la previsión contenida en el art. 13.4 del CDI, como la propia cláusula de reorganización prevista en el Protocolo[55].

## 2. La cláusula de reorganización empresarial del CDI con Francia

En el caso del CDI con Francia de 1995, se incluye una cláusula de reorganización similar a las que ha incluido Francia en sus CDIs con Suecia o Israel en su art. 13.2.b). Esta cláusula se enmarca dentro de una cláusula de participación sustancial por la cual las ganancias derivadas de la enajenación de acciones que constituyan una participación sustancial pueden ser gravadas en el Estado de residencia de la entidad cuyas acciones se enajenan. El tenor de esta previsión es el siguiente:

> «Sin embargo, cuando las ganancias que se deriven de la enajenación por un residente de un Estado contratante, de acciones, participaciones u otros

[53] *Vid.* MARTÍNEZ MIER, A.: «Las cláusulas de reorganización empresarial en los convenios para evitar la doble imposición firmados por España con México, EE.UU. y Francia», *Instituto de Estudios Fiscales. Cuadernos de Formación*, n.º 10, 2010, p. 139.

[54] *Vid.* JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.: *Reorganization Clauses in Tax Treaties*, *op. cit.*, pp. 325-326.

[55] *Vid.* Protocolo al CDI con Estados Unidos firmado en Madrid el 14 de enero de 2013, arts. VII y XIV.

ISBN: 978-84-7777-502-7

> derechos que constituyan una participación sustancial en una sociedad que es un residente del otro Estado contratante sean objeto de un diferimiento impositivo en el primer Estado conforme a su legislación, en el marco de un régimen fiscal específico para sociedades de un mismo grupo o de una fusión, escisión, aportación de activos, o de un canje de acciones, estas ganancias sólo pueden someterse a imposición en este primer Estado».

A través de esta previsión se extienden los efectos del régimen de diferimiento de un Estado a otro. La redacción de la cláusula, sin embargo, no aclara si el Estado de la fuente está obligado a no gravar las ganancias derivadas de la enajenación de las acciones de modo absoluto, es decir, aceptando un incremento del valor de las acciones de modo que, cuando se produzca una posterior enajenación, dichas ganancias se encuentren exentas, o si, por el contrario, lo único que establece es la obligación de que el Estado de la fuente proceda a diferir la tributación de dichas ganancias. A este respecto, aunque la doctrina no es pacífica[56], la posición de la Dirección General de Tributos ha sido la de considerar que esta cláusula únicamente obliga a extender el régimen de diferimiento a las operaciones que se benefician de dicho régimen en el otro Estado aun cuando estuvieran fuera del ámbito de aplicación del régimen del Estado de la fuente[57]. En el ámbito foral esto implicaría que operaciones realizadas conforme al ordenamiento francés y que se benefician del diferimiento impositivo en Francia, se beneficiarán del diferimiento. A la inversa, operaciones que se benefician del diferimiento impositivo conforme a la normativa foral sin estar cubiertas por la Directiva de fusiones, ya sea en su ámbito subjetivo como objetivo, como pueden ser las aportaciones no dinerarias especiales o las cesiones globales de activos y de pasivos, se beneficiarán del diferimiento impositivo francés.

En concreto, desde la perspectiva de las operaciones realizadas por entidades francesas con efectos en el ámbito foral, esto se aplicará a operaciones de fusión o esci-

---

[56] Por ejemplo, a favor de considerar que dicha cláusula únicamente obliga al Estado de la fuente a diferir la tributación de las plusvalías derivadas de la transmisión de una participación sustancial, se encuentran: SAMPLÓN SALVADOR, R.: «Interpretación del convenio para evitar la doble imposición entre Francia y España en materia de fusiones», *Tribuna Fiscal*, n.º 180, 2005, pp. 22-25; o RAVENTÓS CALVO, S.: «La Reestructuración Empresarial como Instrumento de Planificación Fiscal Internacional», en SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional*, Ediciones Estudios Financieros, Madrid, 2005 (2.ª ed.), pp. 1208-1209 y 1216. Por otro lado, entre otros, Hortalà entiende que esta cláusula obliga al Estado de la fuente a declarar exentas las ganancias, debiendo aceptar que la entidad beneficiaria otorgue a la participación sustancial su valor de mercado con el objeto de que dicha ganancia tribute únicamente en el Estado de la residencia del transmitente. *Vid.* HORTALÀ I VALLVÉ, J.: *Comentarios a la Red Española de Convenios de Doble Imposición*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pp. 468-470.

[57] *Vid.* la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0981-05, de 1 de junio de 2005. No obstante lo anterior, en la Consulta de 14 de abril de 2014 (V1087-14), al aplicar esta cláusula se afirma lo siguiente: «si en Francia el socio se acogiera al correspondiente régimen de diferimiento, España no podría gravar la ganancia, correspondiendo a Francia los derechos exclusivos de gravamen y sin entrar en juego por tanto el citado artículo 24 del Convenio dada la citada exclusividad impositiva del Estado francés», lo que podría considerarse como una interpretación contradictoria con la anterior.

sión entre sociedades residentes en Francia que impliquen la transmisión de una participación sustancial en una entidad sometida al IS foral; canjes de valores realizados por socios residentes en Francia de entidades sometidas al IS foral a favor de entidades no cualificadas conforme a los arts. 105 de las respectivas normas forales del IS, siempre que se beneficien del diferimiento en Francia, o aportaciones no dinerarias de una participación sustancial en una entidad sometida al IS foral a favor de una entidad no residente cuando dicha operación se beneficie del diferimiento en Francia[58].

### 3. La cláusula de reorganización empresarial del CDI con Argentina

Tanto el CDI con Argentina de 1992 como su sucesor de 2013 contienen una cláusula de reorganización empresarial de idéntico tenor en sus respectivos protocolos (párrafo 5, adenda a los arts. 13 de ambos CDIs). Una cláusula similar se incorporó en el CDI de Argentina con Países Bajos, por lo que, al igual que en casos anteriores, esta cláusula se debe considerar como un resultado de la negociación propuesto por Argentina. El tenor de esta cláusula es el siguiente:

> «Las meras transferencias de activos efectuadas por un residente de un Estado Contratante con motivo de un proceso de reorganización empresarial no producirán efectos fiscales de acuerdo con la legislación interna de cada uno de los Estados Contratantes».

Frente a lo que sucede en los casos anteriores, en que la cláusula de reorganización se refiere únicamente a las ganancias derivadas de la enajenación de participaciones sustanciales, la cláusula del CDI con Argentina no establece de modo expreso a qué ganancias se aplica, sino que se refiere a las «meras transferencias de activos». Esta diferencia puede implicar que, además de las ganancias derivadas de la enajenación de una participación sustancial, también podrían beneficiarse del régimen previsto en el CDI las ganancias derivadas de la enajenación de un EP o de un bien inmueble. De ser así, las ganancias a las que se aplicaría la cláusula convencional serían más que las que se benefician del régimen interno.

Por otro lado, la cláusula no define qué ha de entenderse por «proceso de reorganización empresarial». La interpretación de esta expresión puede plantear problemas, ya que obliga a extender el diferimiento a las operaciones realizadas al amparo de la normativa del otro Estado en la medida en que estas operaciones se beneficien del diferimiento en su Estado de residencia, de modo que se podría ampliar el ámbito de operaciones que se beneficiarían del diferimiento frente a las previsiones de la normativa interna[59]. Por ejemplo, esta previsión supondría que las cesiones globales de activos y de pasivos o las aportaciones no dinerarias especiales realizadas por entidades sometidas al IS foral pudieran beneficiarse del diferimiento en Argentina.

---

[58] *Vid.* MARTÍNEZ MIER, A.: «Las cláusulas de reorganización empresarial…», *op. cit.*, pp. 141-142.

[59] *Vid.* JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J.: *Reorganization Clauses in Tax Treaties*, *op. cit.*, pp. 328 y ss.

ISBN: 978-84-7777-502-7

### 4. La cláusula de reorganización empresarial del CDI con México

Por último, el CDI con México incorpora en su protocolo una cláusula de reorganización empresarial (párrafo 8, letra c), adenda al art. 13), que no encuentra similitudes con ninguna de las suscritas por España o México. El tenor literal de esta previsión es el siguiente:

> «Cuando con motivo de una reorganización de sociedades que sean propiedad de un mismo grupo de accionistas, un residente de un Estado Contratante enajene bienes con motivo de una fusión o escisión de sociedades, o de un canje de acciones, se diferirá el reconocimiento de la ganancia derivada de la enajenación de dichos bienes para los efectos de los impuestos sobre la renta en el otro Estado Contratante, hasta el momento que se efectúe una enajenación posterior que no cumpla con los requisitos que establece este párrafo para el diferimiento de la ganancia».

Al igual que en el caso del CDI con Argentina, esta previsión plantea dudas acerca de su ámbito de aplicación, ya que podría plantearse que fuera aplicable a las ganancias derivadas de la enajenación de una participación sustancial en una entidad residente, un EP o de un bien inmueble, de acuerdo con las reglas de distribución del poder de imposición previstas en el art. 13 del CDI. Por otro lado, la cláusula no define qué ha de entenderse por «grupo de accionistas». Esto puede ser problemático en la medida en que dicho concepto parece provenir del ordenamiento mexicano y el recurso al art. 3.2 del CDI llevaría a aplicar el concepto equivalente en la normativa española[60]. En principio, este sería el art. 42 del Código de Comercio. De interpretarse esta expresión de acuerdo con nuestra normativa doméstica, se podría producir una aplicación asimétrica de la cláusula, lo que justificaría que la remisión se realizara a la normativa mexicana[61].

Al igual que en los casos anteriores, esta cláusula supone una ampliación del ámbito de aplicación objetivo del régimen de diferimiento en el Estado de la fuente. En el caso del régimen de diferimiento en las normativas forales, la aplicación de esta cláusula supone que se aplique el diferimiento a operaciones de fusión y escisión realizadas por entidades residentes en México y pertenecientes al mismo grupo que impliquen la transferencia de bienes que den lugar a plusvalías sujetas al IRNR foral y no queden afectos a un EP, ganancias obtenidas por socios residentes en México de entidades españolas que se fusionaran con entidades no residentes del mismo grupo, o supuestos de canjes de valores de entidades residentes en España por socios mexicanos cuando la entidad adquirente sea no residente y pertenezca al mismo grupo.

---

[60] El art. 3.2 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE establece lo siguiente: «[p]ara la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado».

[61] *Vid.* MARTÍNEZ MIER, A.: «Las cláusulas de reorganización empresarial…», *op. cit.*, pp. 132-135.

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que México y España han firmado con fecha de 17 de diciembre de 2015 un protocolo que modifica el CDI de 1992 y que prevé una modificación de la cláusula de reorganización (párrafo 9 del protocolo propuesto, adenda al art. 13)[62]. Esta cláusula es similar a otras previstas en la red de CDIs mexicana, como pueden ser los CDIs con Países Bajos y Suiza.

---

[62] El tenor literal de la cláusula de reorganización propuesta en el CDI es el siguiente:

«A) En relación con el párrafo 3 del artículo 13, las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de una sociedad residente de un Estado Contratante por un residente del otro Estado Contratante, únicamente estarán sometidas a imposición en ese otro Estado Contratante, si se cumplen todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) la enajenación de acciones se lleva a cabo entre miembros del mismo grupo de sociedades, en la medida que la remuneración recibida por la enajenante consista en el canje de:
   i) acciones emitidas por la sociedad adquirente de las acciones;
   ii) acciones de una sociedad de la cual sea propietaria la propia adquirente, o
   iii) acciones de una sociedad que sea propietaria de la adquirente.
b) En el caso del inciso a), subinciso ii), que antes de la enajenación la adquirente fuera propietaria, directa o indirectamente, de al menos el 80 por ciento de las acciones con derecho de voto y del capital de la sociedad de su propiedad cuyas acciones sean transmitidas.

   En el caso del inciso a), subinciso iii), que antes de la enajenación, la sociedad propietaria de la adquirente detente, directa o indirectamente, al menos el 80 por ciento de las acciones con derecho a voto y capital de esta última.
c) inmediatamente después de la enajenación, la enajenante sea propietaria, directa o indirectamente, del 80 por ciento o más de los derechos de voto y del capital de la adquirente, o cuando la enajenante y la adquirente inmediatamente después de la enajenación, sean propiedad de una sociedad, directa o indirectamente, en al menos un 80 por ciento de sus acciones con derecho a voto y capital.

   Para el caso del inciso a), subinciso ii), inmediatamente después de la enajenación, la enajenante sea propietaria directa o indirectamente, en al menos el 80 por ciento de los derechos de voto y capital de la sociedad que era propiedad de la adquirente.
d) que la adquirente, la sociedad propiedad de la adquirente, o la sociedad que es propietaria de la adquirente, o la sociedad que sea propietaria de la enajenante y de la adquirente inmediatamente después de la enajenación sean en su caso, residentes de uno de los Estados Contratantes, o de un país con el que el Estado Contratante que otorgue la exención tenga un convenio o acuerdo de intercambio de información con un contenido al menos tan amplio como el intercambio de información establecido en el artículo 27 y que dicho intercambio sea efectivo.

B) Para efectos de determinar la ganancia sobre cualquier enajenación posterior:

a) el costo inicial de las acciones para la adquirente se determina con base en el costo que tuvieron para la enajenante, incrementado por cualquier cantidad en efectivo u otra remuneración distinta de las acciones u otros derechos pagados, o
b) la ganancia se calcula mediante otro método que proporcione substancialmente el mismo resultado.

No obstante lo anterior, si se recibe efectivo u otra remuneración distinta a las acciones u otros derechos, el monto de la ganancia (limitada al monto del efectivo u otra remuneración distinta de las acciones u otros derechos recibidos), podrá someterse a imposición en el Estado Contratante del que sea residente la sociedad cuyas acciones son enajenadas».

Como puede comprobarse, el ámbito de aplicación de la cláusula de reorganización se ha restringido notablemente, al quedar incluidas únicamente las operaciones que impliquen canjes de acciones. Debe destacarse que esta cláusula se aplica también a operaciones en que intervengan sociedades residentes en terceros Estados, siempre que hayan suscrito un CDI con el Estado que aplica el diferimiento. Obviamente en estos casos la aplicación de esta cláusula implicará una exención finalmente de las ganancias en lugar del diferimiento a que conduce la aplicación de las reglas de valoración previstas en la propia cláusula.

ISBN: 978-84-7777-502-7

# Tributación de los trabajadores impatriados y expatriados

Iñaki Alonso Arce

Sumario: I. Introducción. II. Principios de tributación de los trabajadores residentes. III. Trabajadores desplazados a territorio español. IV. Exención por trabajos realizados en el extranjero. V. Traslado de residencia a un país o territorio considerado como paraíso fiscal. VI. Reglas de imputación temporal en traslado de residencia al extranjero. VII. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia. VIII. Tripulantes de determinados buques de pesca. IX. Conclusiones.

## I. INTRODUCCIÓN

La globalización de la economía mundial y la mayor interconexión de los mercados de los diferentes Estados, tanto a causa del establecimiento de organizaciones internacionales y experiencias de integración de países como puede ser la Unión Europea, como debido a las nuevas posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación, han provocado que cada vez sea más frecuente que las empresas desplacen a sus trabajadores al extranjero para el desarrollo de toda o parte de su actividad o para acometer proyectos laborales en otros Estados, así como que exista una tendencia a la atracción de talento para que las empresas puedan dotarse del personal más cualificado de forma que puedan incrementar de manera notable su competitividad.

La internacionalización de las empresas se puede analizar desde múltiples y diversos ángulos, pero en todo caso nos encontramos ante un fenómeno que ha venido para quedarse, porque son indudables las ventajas económicas que presenta, sobre todo, en épocas como las que nos ha tocado vivir, en las que las fluctuaciones del ciclo económico y las diferentes intensidades de la demanda interna e internacional han evidenciado que las empresas que no dependían exclusivamente de un mercado en recesión sino que eran capaces de vender sus productos o prestar sus servicios en un conjunto de mercados han resistido de mejor manera las dificultades conexas con el período de contracción económica.

Es, por otro lado, a todas luces evidente que las personas tienen una movilidad geográfica muy superior a la de generaciones anteriores, tanto porque se ha creado

una dinámica en este sentido como consecuencia de proyectos de intercambio e integración educativa y cultural, como los patrocinados por la Unión Europea a través de iniciativas como el programa Erasmus, como porque las propias necesidades laborales han forzado o posibilitado que las personas desarrollen su carrera profesional en diferentes entornos, no limitados a un único Estado.

En el Derecho internacional tributario se ha puesto de manifiesto que los principios que regían las relaciones internacionales en este ámbito y el reparto del poder tributario entre las diferentes soberanías, así como la propia articulación de los ordenamientos jurídicos de los diferentes Estados, han sido, en buena medida, superados por la evolución de la economía y los desafíos que plantea la globalización de los mercados, tanto de factores productivos como de bienes y servicios. Sirva de ejemplo a estos efectos el relevante esfuerzo de reordenación de los principios de los sistemas tributarios que está llevando a cabo la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico a través del proyecto BEPS, bautizado conforme a las siglas de su denominación inglesa, *Base Erosion and Profit Shifting*, que pretende poner las bases para que los sistemas tributarios de una era digital y globalizada no queden a merced de las prácticas de erosión de bases imponibles y deslocalización de beneficios que practican, entre otras, las empresas multinacionales.

En la distinción clásica del Derecho internacional tributario se distingue claramente entre contribuyentes residentes y no residentes, otorgando al Estado de residencia la potestad para gravar de forma acumulada por su renta mundial a los primeros y conviniendo que los Estados de la fuente (que no sean el Estado de residencia del contribuyente) van a ver limitada su capacidad de gravar a los no residentes a las rentas territorializadas, es decir, a las que tengan origen en ese Estado.

A partir de estos dos principios, y teniendo en cuenta los mecanismos que pueden implementarse para eliminar la doble imposición e, incluso, para prevenir supuestos en los que más de un Estado pueda considerar residente a un mismo contribuyente, las distintas jurisdicciones han construido sus sistemas tributarios en base a unos impuestos directos generales (el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades) que gravan la renta mundial de los contribuyentes residentes (con independencia del lugar en el que haya sido obtenida o de la residencia del pagador, suelen decir nuestras disposiciones tributarias que definen el hecho imponible de esos tributos) y a otro impuesto directo (el Impuesto sobre la Renta de No Residentes) que grava las rentas de fuente de esa jurisdicción de los contribuyentes no residentes.

Por tanto, la residencia de los contribuyentes es el elemento más relevante a la hora de delimitar la forma en la que se les va a someter a tributación en las diferentes jurisdicciones, concepto que se encargan de precisar las normas internas de cada uno de los Estados, y que será objeto de matización, en su caso, en las normas convencionales para eliminar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal que hayan sido incorporadas al ordenamiento jurídico de cada uno de ellos.

En el presente trabajo se va a analizar la tributación, fundamentalmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los contribuyentes residentes en

ISBN: 978-84-7777-502-7

territorio español, que presentan particularidades bien porque se desplacen al extranjero para realizar su trabajo o por cambio de residencia, bien porque han adquirido su condición de residentes como consecuencia del trabajo que van a desarrollar en España. A esas dos situaciones, expatriados e impatriados, como suele denominárseles en el argot tributario, es, por lo tanto, a las que prestaremos atención.

Por lo tanto, no nos ocuparemos de la tributación de los no residentes por sus rentas obtenidas en los Territorios Históricos ni por la tributación que puedan tener que soportar en el extranjero los contribuyentes residentes, ni tampoco por las cuestiones que hacen referencia a la determinación de la residencia.

## II. PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES RESIDENTES

Nos vamos a centrar, por tanto, en nuestro análisis en la regulación de la tributación de los trabajadores residentes en territorio español, es decir, en los que están sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Centraremos además el análisis en la regulación vigente en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, aunque también explicaremos las principales diferencias que se producen en el tratamiento de estos trabajadores en la regulación de territorio común.

Al tratarse de un análisis relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hay que tener presente que el artículo 6 del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que *el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma*, lo que significa que las instituciones forales tienen competencia para regular ese tributo con plenitud de facultades, sin tener que seguir la regulación vigente en cada momento en territorio de régimen común.

El mismo precepto también establece que *su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco*, con lo que ya vemos que en el reparto interno de competencias dentro del Estado español va a ser determinante que el contribuyente se considere residente en uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco para que le resulte de aplicación la regulación establecida en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Hay una regla especial, en la que no se atiende a la residencia del contribuyente para determinar la competencia normativa y de exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se recoge también en el artículo 6 del Concierto Económico, pensada para los supuestos en los que los contribuyentes opten por tributar conjuntamente en ese Impuesto, y en esos casos, el Concierto Económico dispone que *cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa*.

En este sentido, el aspecto más relevante a tener en cuenta va a ser la residencia habitual de los contribuyentes, pero hay que tener presente que este concepto es un concepto propio del Concierto Económico, que no debe confundirse con el concepto más general de residencia/no residencia en territorio español. En nuestro caso nos estamos ocupando exclusivamente de contribuyentes residentes en territorio español, por cuanto estamos en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero esos contribuyentes residentes van a poder clasificarse en cinco grupos en función de dónde se considere que tienen su residencia habitual conforme al Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y al Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, en el sentido de tener su residencia habitual en los Territorios Históricos de Araba/Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, en la Comunidad Foral de Navarra o en territorio de régimen común[1].

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su artículo 43, determina que un contribuyente residente en territorio español se considera que tiene su residencia habitual en uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco cuando se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias, que se aplican sucesivamente:

> *Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*
>
> *En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.*
>
> *Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.*
>
> *Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.*

[1] Aunque también hay que tener presente que dentro del territorio de régimen común, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley que regula el actual sistema de financiación de las mismas establecen también el concepto de contribuyentes residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma a los efectos de permitir la aplicación de las correspondientes normas autonómica, si bien esta regulación solamente se aplicará una vez que el Concierto Económico y el Convenio Económico han determinado que nos encontramos ante un contribuyente con residencia habitual en territorio de régimen común, ya que la Administración General del Estado solamente puede ceder competencias a las Comunidades Autónomas de régimen común y a las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a los contribuyentes sometidos a su regulación.

ISBN: 978-84-7777-502-7

*Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.*

*Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.*

*Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.*

Una vez que hemos determinado que un contribuyente residente en territorio español tiene su residencia habitual en un Territorio Histórico de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la respectiva Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[2], en su artículo 6, establece que *constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, con independencia del lugar donde ésta se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*, y que *las imputaciones de rentas establecidas por Norma Foral tendrán, asimismo, la consideración de obtención de renta*, lo que supone la plena aplicación del principio que hemos anunciado en la introducción de que los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco gravan a los contribuyentes residentes conforme a su renta mundial, sin perjuicio de que deban tenerse en cuenta los impuestos que haya podido satisfacer en el extranjero ese contribuyente (generalmente en forma de un impuesto equivalente al Impuesto sobre la Renta de No Residentes) respecto a las rentas que son objeto de integración en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Este Impuesto es un gravamen analítico, que diferencia las distintas fuentes de renta a la hora de determinar las normas a seguir para integrarlas en la base imponible, y por lo tanto, dependiendo de la fuente de las mismas, disciplina unos criterios u otros a los efectos de configurar, determinar y cuantificar esa base imponible, pero en

[2] En el Territorio Histórico de Araba/Álava la regulación del Impuesto vigente se contiene en la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; en el Territorio Histórico de Bizkaia, en la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

cualquier caso, incorporando todas las rentas obtenidas por el contribuyente, a excepción de aquéllas que se determinan expresamente como exentas del Impuesto en las propias Normas Forales.

Cuando analicemos el tratamiento, en los epígrafes siguientes, de los contribuyentes impatriados, es decir, los desplazados a territorio español para realizar su trabajo, y de los expatriados, es decir, de los que desarrollan su trabajo en el extranjero o dejan de ser contribuyentes residentes como consecuencia del traslado de su residencia fiscal a otro Estado, veremos precisamente que se articulan excepciones a estos principios de forma que se trata de una manera singular a estos colectivos, todo ello con la finalidad de alcanzar otro tipo de objetivos de política económica, como tendremos ocasión de precisar en cada supuesto.

## III. TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL

Comenzamos nuestro análisis, por tanto, por el supuesto de los contribuyentes impatriados, es decir, contribuyentes que han adquirido su residencial fiscal en territorio español como consecuencia de que se han desplazado al mismo para desempeñar un trabajo, y adquieren, por tanto, la condición de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En principio, y salvo que se estableciera una regulación específica, serían gravados por su renta mundial en nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como el resto de contribuyentes, pero para fomentar la contratación de determinados contribuyentes, la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco como del territorio de régimen común, incorpora un régimen opcional para los denominados como trabajadores desplazados a territorio español, que pretende suavizar su tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas durante un determinado período de tiempo.

En realidad, aunque el tratamiento se otorga en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los trabajadores desplazados a territorio español, el incentivo se otorga indirectamente a las empresas que les contratan, ya que al no tener la misma carga tributaria, sino una inferior, durante un determinado período de tiempo, pueden ofrecerles un salario más competitivo, con lo que tienen más facilidades para contratar a esos trabajadores.

Ciertamente esto adquiere una relevancia muy superior en los casos en los que las características personales del trabajador son determinantes de su contratación y de su aportación al valor que generan para la empresa, puesto que la competencia para su contratación se desplaza a las empresas, que pueden tener que pelear con otros competidores, muchas veces extranjeros, para hacerse con los servicios de esos trabajadores.

Esto va a hacer que nos encontremos cerca del ámbito de las ayudas estatales, cuyo régimen es muy estricto dentro de la Unión Europea, de conformidad con lo es-

ISBN: 978-84-7777-502-7

tablecido en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en las disposiciones de Derecho derivado dictadas en su desarrollo, y por lo tanto, los poderes legislativos de los Estados miembros se abstienen de regular ayudas directas a la contratación para estos casos, pero pretenden obtener un resultado económico similar a través del reconocimiento de incentivos, más o menos generales, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a los contribuyentes contratados.

En realidad, no siempre que se concede una ventaja a las empresas nos encontramos en presencia de una ayuda estatal, puesto que para que así sea tenemos que estar en presencia de una intervención pública que reúna todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y que ha venido desarrollando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, respecto de la que incluso todavía quedan cuestiones muy relevantes por determinar, como la relativa al carácter selectivo de las medidas, que se encuentra pendiente en estos momentos de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resuelva los recursos de casación interpuestos por la Comisión Europea contra dos sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014 en los asuntos Santusa y Banco de Santander y Autogrill España, que, en relación con la deducción del fondo de comercio financiero internacional que existió en la regulación del Impuesto sobre Sociedades de territorio de régimen común, vino a realizar una interpretación novedosa y mucho más estricta del concepto de selectividad en el sentido de que la intervención pública beneficie a determinadas empresas o a determinadas producciones.

Sin necesidad de adentrarnos en los procelosos mundos de la disciplina europea de las ayudas estatales, cuya aplicación en el ámbito fiscal se ha desarrollado exponencialmente en los últimos años, sí queríamos hacer referencia al trasfondo que existe detrás de las medidas que tratan de fomentar la capacidad competitiva de los empleadores a la hora de contratar a determinados trabajadores de especial cualificación.

De hecho, el régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español (impatriados) se estableció a principios de la década de los años 2000 en territorio de régimen común con una clara finalidad específica de permitir que determinados empleadores pudieran competir en condiciones más beneficiosas en el mercado de trabajadores en el que operan, en concreto, para mejorar las posibilidades de contratación de futbolistas profesionales de primer nivel para los clubes de fútbol.

En particular, el régimen se aplicó por primera vez para la contratación por parte del Real Madrid del jugador inglés David Beckham, lo que hizo que en el argot tributario se conociera a este régimen especial como «opción Beckham», aunque luego fue aplicada por muchos otros clubes de fútbol de territorio común para contratar futbolistas de primer nivel en el mercado internacional.

Es evidente que en este ámbito se dan las características que apuntamos con anterioridad y que justificaban el establecimiento de un tratamiento específico para fo-

mentar la contratación de determinados empleados, «únicos» en el mercado por sus características personales.

Pero también lo es que el mercado del fútbol y las cantidades que se manejan en el mismo hacen que esté expuesto a una presencia mediática de primer orden, y que las consecuencias tributarias de la crisis económica y financiera que estamos padeciendo desde los años 2007-2008 y el replanteamiento de la implementación del principio de equidad en la distribución de la carga tributaria entre los contribuyentes en tiempos de necesaria contención del déficit público, hayan llevado a que en la actualidad en territorio de régimen común el régimen especial se haya modificado de tal forma que a partir del 1 de enero de 2015 determina expresamente que no resulta aplicable a los contribuyentes que estén sometidos a la relación especial laboral de los deportistas profesionales.

En los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, sin embargo, la introducción de este régimen opcional se discutió ampliamente en su momento y no se implementó para el mundo del fútbol profesional, sino para otro sector específico muy relevante desde la perspectiva de la competitividad empresarial, puesto que se limitó su aplicación a los contribuyentes que fueran contratados como trabajadores en actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, atendiendo a los criterios que permiten catalogar estas actividades a los efectos de la deducción de la cuota líquida establecida para las mismas en las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades.

Como podemos apreciar, tanto la finalidad como el alcance, como incluso la justificación económica de la medida, se instrumentan de una manera diametralmente opuesta en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco a como se implementó la «opción Beckham» en territorio de régimen común, y además hay que tener presente que la realización de actividades de investigación y desarrollo es uno de los supuestos en los que la Comisión Europea y el propio Consejo de la Unión Europea han considerado que las intervenciones públicas que puedan catalogarse como ayudas estatales al amparo de lo previsto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea son compatibles con el mercado interior, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el Derecho derivado para ello.

El beneficio tributario derivado de este régimen especial se instrumenta a través de aplicar las reglas de determinación de la cuota del Impuesto sobre la Renta de No Residentes a estos contribuyentes desplazados a territorio español, siempre que cumplan una serie de requisitos, lo que puede llegar a equivaler a que tengan que soportar una carga tributaria equivalente a la mitad de la que soportarían con las reglas generales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero idéntica a la que soportan los contribuyentes no residentes que prestan servicios en territorio español, sin llegar a adquirir la residencia fiscal aquí.

En concreto, el apartado 3 del artículo 4 de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que *las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en Bizkaia como consecuencia de su desplazamiento a*

ISBN: 978-84-7777-502-7

*territorio español, podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes*, cuando se cumplan una serie de condiciones establecidas tanto en la propia Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en su desarrollo reglamentario[3].

Las condiciones que exige la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para que se pueda aplicar el tratamiento tributario descrito son las siguientes:

a) Que el desplazamiento a territorio español se produzca para el desempeño de trabajos especialmente cualificados, relacionados, directa y principalmente, con la actividad de investigación y desarrollo. A estos efectos, los conceptos de investigación y desarrollo son los definidos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

En este punto la normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas siempre ha marcado una diferencia, como explicábamos, respecto a la regulación vigente en territorio de régimen común porque en el ámbito foral nunca se ha abierto el incentivo más que a contribuyentes contratados en el marco de actividades de investigación y desarrollo, como un complemento específico de los incentivos fiscales para el desempeño de esas actividades, en el buen entendimiento de que el fomento de las actividades que llevan a obtener unos superiores conocimientos técnicos respecto a la situación precedente son las que marcan el camino más adecuado para reforzar la competitividad empresarial y posibilitan un posicionamiento mejor en el mercado de las empresas.

De hecho, la Unión Europea insiste en considerar como uno de los elementos esenciales de la economía de la Unión el apoyo a este tipo de actividades, lo que hace que las posibles ayudas estatales que se pudieran apreciar en este ámbito sean consideradas compatibles con el mercado interior en los términos a que hace referencia tanto el Reglamento (UE) N.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, conocido como Reglamento General de Exención por Categorías, como la Comunicación de la Comisión, de 27 de junio de 2014, Marco sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación.

Antes de continuar con el análisis de los demás requisitos establecidos en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cada uno de los

[3] En el Territorio Histórico de Araba/Álava, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha sido aprobado por medio del Decreto Foral 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto; en el Territorio Histórico de Bizkaia, por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril; y en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, por medio del Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre.

Territorios Históricos vascos para la aplicación de este régimen especial de tributación, sí me parece relevante hacer una breve referencia al concepto de ayuda estatal y al carácter selectivo de las medidas, uno de los requisitos esenciales del concepto de ayuda estatal, porque probablemente, atendiendo a los últimos pronunciamientos jurisprudenciales, si finalmente son confirmados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quizás una medida como la que estamos analizando no cumpla el requisito de selectividad.

Desde esta perspectiva, el concepto de ayuda estatal y su alcance se revela, por tanto, como la base fundamental de toda esta cuestión, y en ese sentido hay que decir que, hasta la fecha, la elaboración de ese concepto ha sido realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpretando los cuatro elementos esenciales que se contienen en el apartado 1 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, a saber: que supongan una ayuda (ventaja), que se otorguen por los Estados o con cargo a fondos públicos, que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, y que falseen o amenacen con falsear la competencia por beneficiar a determinadas empresas o a determinadas producciones (selectividad).

Deben concurrir los cuatro elementos del concepto de ayuda estatal para que se entienda que una medida puesta en práctica por un Estado miembro está sometida a la disciplina establecida en los artículos 107 a 109 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, ya que, en la medida en que no se dé alguno de ellos —con que falte uno es suficiente—, no estaremos ante una ayuda estatal y la medida en cuestión no planteará relevancia alguna en relación con el Derecho de la Unión Europea en este ámbito, por lo que, por aplicación de los principios de atribución y de subsidiariedad, quedará dentro del ámbito del Derecho interno de cada Estado miembro.

La precisión del alcance de los cuatro elementos en los que se apoya el concepto de ayuda la ha venido realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la hora de analizar los asuntos que han llegado a su conocimiento, y por lo tanto, se puede considerar en gran medida como una construcción jurisprudencial. Pero la Comisión Europea es consciente de la relevancia que tiene el concepto de ayuda estatal por las importantes consecuencias que para las diferentes medidas analizadas tiene su categorización como tales, y por ello, ha presentado un Proyecto de Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del TFUE, que sometió a audiencia pública el 17 de enero de 2014 para recibir las aportaciones de los diferentes agentes involucrados antes de aprobarla formalmente, aprobación que todavía se encuentra pendiente.

La selectividad, en el sentido de que la medida favorezca a determinadas empresas o a determinadas producciones, va a ser el elemento determinante del concepto de ayuda estatal, y precisamente el binomio medida selectiva *versus* medida general va a ser el que va a marcar si nos encontramos en el ámbito de las ayudas estatales, con los poderes que le corresponden a la Comisión Europea en este ámbito y con la necesidad de adecuar su aplicación a las normas del Derecho derivado que se han establecido al respecto, o si no nos encontramos aquí, porque estamos ante una medida

ISBN: 978-84-7777-502-7

general, y que, por lo tanto, no se encuadra bajo la disciplina de los artículos 107 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La Comisión Europea ha venido mostrando una tendencia a entender de una manera muy amplia la concurrencia de excepciones a un sistema de referencia y de los supuestos en los que se puede apreciar la concurrencia de selectividad. Podemos mencionar, en este sentido, tres Decisiones de la Comisión, de 28 de octubre de 2009, de 12 de enero de 2011 y de 15 de octubre de 2014, todas ellas referidas a la deducción en el Impuesto sobre Sociedades del territorio de régimen común del fondo de comercio financiero puesto de manifiesto en la adquisición de determinadas participaciones en entidades no residentes en territorio español, respecto del que la Comisión ha entendido que cumple todos los requisitos para constituir una medida selectiva, y por lo tanto, una ayuda estatal, incompatible con el mercado interior, ilegal por no haber sido objeto de notificación previa a la Comisión y respecto de la que ordena parcialmente la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios, todas aquellas respecto de las que la Comisión entiende que la recuperación no se opone al principio de confianza legítima, es decir, las disfrutadas después de la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la invitación a presentar observaciones en el procedimiento de investigación formal llevado a efecto conforme a lo establecido en el artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Varias empresas afectadas han recurrido las Decisiones de la Comisión ante el Tribunal General de la Unión Europea, y éste ha resueltos dos de ellos por medio de sendas sentencias de 7 de noviembre de 2014. En concreto, el Tribunal General (Sala Segunda ampliada) en las sentencias dictadas en los asuntos T-399/11 (ECLI:EU:T:2014:938) y T-219/10 (ECLI:EU:T:2014:939) ha dado la razón a las empresas y ha considerado que la Comisión Europea no había realizado una adecuada interpretación del Tratado a la hora de evaluar la selectividad de las medidas.

Es interesante seguir el razonamiento del Tribunal General de la Unión Europea porque pone de manifiesto algunas cuestiones muy relevantes al respecto.

El Tribunal, antes de examinar, respecto al caso de autos, la fundamentación del motivo esgrimido por las empresas recurrentes, y recordando que la selectividad es uno de los criterios acumulativos que permiten calificar una medida de ayuda de Estado, entiende que es necesario precisar los requisitos que deben cumplirse para que la Comisión pueda concluir fundadamente que una medida es selectiva.

El Tribunal General de la Unión Europea recuerda en primer término que, para poder calificar una medida nacional de ayuda de Estado, el artículo 107 de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su apartado 1, exige que se cumplan los siguientes requisitos: la financiación de tal medida por el Estado o mediante recursos estatales, la existencia de una ventaja para una sociedad, la selectividad de la citada medida, la repercusión de esta última sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros y la distorsión de la competencia resultante de ésta.

El Tribunal General recuerda que resulta de reiterada jurisprudencia que el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 1, exige que se de-

termine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y en este sentido, entiende que la determinación del régimen jurídico pertinente, considerado el «marco de referencia», reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal».

De lo anterior resulta que la calificación de una medida fiscal nacional como «selectiva» presupone, en un primer momento, la identificación y el examen previos del régimen fiscal general o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate. A la luz de este régimen fiscal general o «normal» debe apreciarse, en un segundo momento, el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate, asegurándose de que dicha medida supone una excepción al referido régimen general en la medida en que introduce distinciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. En su caso, en un tercer momento, procederá examinar si el Estado miembro de que se trate ha logrado demostrar que la medida está justificada por la naturaleza o la estructura del sistema en el que se inscribe.

El Tribunal General de la Unión Europea recuerda en este punto que el criterio de selectividad de una medida permite distinguir las ayudas de Estado de las medidas generales de política fiscal o económica aplicadas por los Estados miembros.

El Tribunal General de la Unión Europea, no obstante, precisa en este punto que de la jurisprudencia se desprende que la determinación de una categoría de empresas, que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión, es un requisito necesario para el reconocimiento de la existencia de una ayuda de Estado, lo cual es conforme con el tenor del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 1, que dispone que la ventaja debe favorecer a «determinadas empresas o producciones».

Y aquí es donde el Tribunal General de la Unión Europea empieza a establecer las matizaciones relevantes, pues recuerda que, aunque constituya una excepción al régimen fiscal general o «normal», cuando la medida en cuestión sea potencialmente accesible para todas las empresas, no podrá procederse a la comparación, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen general o «normal», entre la situación jurídica y fáctica de empresas que puedan beneficiarse de la medida y la de empresas que no puedan hacerlo.

De lo anterior resulta que, para que se cumpla el requisito de selectividad, debe en todo caso identificarse una categoría de empresas que sean las únicas favorecidas por la medida en cuestión, y que, en su caso, la selectividad no puede derivarse únicamente de la constatación de que se ha establecido una excepción a un régimen general o «normal» de tributación, y la carga de la prueba en este punto incumbe a la Comisión.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Cuando el Tribunal General de la Unión Europea analiza las circunstancias concretas del fondo de comercio financiero internacional en el Impuesto sobre Sociedades de territorio común, concluye que, aun suponiendo que se hubiera demostrado la existencia de una excepción al marco de referencia identificado por la Comisión, dicha excepción no permitiría por sí sola afirmar que la medida controvertida favorece a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 1, puesto que esta medida es, *a priori*, accesible para cualquier empresa.

Y en este punto, a mi juicio, el Tribunal General de la Unión Europea introduce el elemento clave y la aportación fundamental de su análisis en relación a la apreciación del requisito de selectividad, puesto que el Tribunal constata que la medida controvertida se aplica a todas las adquisiciones de participaciones de, al menos, el 5 por 100 en sociedades extranjeras poseídas durante un período ininterrumpido de al menos un año. No se dirige, pues, a ninguna categoría particular de empresas o de producciones, sino a una categoría de operaciones económicas.

Y esto es lo que quiero enfatizar especialmente, la distinción entre beneficiar a determinadas empresas o a determinadas operaciones que pueden realizar todas las empresas.

El Tribunal General recuerda que una medida cuya aplicación es independiente de la naturaleza de la actividad de las empresas no es, *a priori*, selectiva, y que la medida controvertida no fija ningún importe mínimo que corresponda al umbral mínimo del 5 % de participación, por lo que no reserva de hecho sus ventajas a empresas que dispongan de recursos económicos suficientes a tal efecto.

Por tanto, la medida controvertida no excluye de sus ventajas, *a priori*, a ninguna categoría de empresas, y por ello, incluso en el supuesto de que la medida controvertida constituyera una excepción al marco de referencia determinado por la Comisión, esta circunstancia no sería en todo caso un motivo que permitiera afirmar que dicha medida favorece a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, apartado 1.

El corolario de toda esta argumentación nos lo ofrece el Tribunal General de la Unión Europea en el apartado 72 de la sentencia dictada en el asunto T-399/11, ya que concluye que el enfoque propuesto por la Comisión *«podría conducir, contrariamente a la jurisprudencia, a que se declare que tiene carácter selectivo cualquier medida fiscal cuyo disfrute esté supeditado al cumplimiento de determinados requisitos, aun cuando las empresas beneficiarias no compartan ninguna característica propia que permita distinguirlas de las demás empresas aparte del hecho de que podrían satisfacer los requisitos a los que se supedita la aplicación de la medida».*

Y este punto tiene una relevancia muy evidente en materia fiscal porque muchas medidas fiscales (deducciones, reducciones y otros incentivos fiscales) establecen una serie de requisitos para su aplicación, relacionados generalmente con las finalidades a las que pretenden atender o con las conductas de los obligados tributarios que pretenden fomentar, y por ello, delimitar cuándo el establecimiento de requisitos su-

pone una distinción entre categorías de empresas y cuándo no, es la clave de bóveda de la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a la fiscalidad directa de las empresas, y la aportación fundamental del Tribunal General de la Unión Europea en estas sentencias es precisamente haber sistematizado los criterios que permiten distinguir un supuesto del otro y poner un límite a la apreciación de la Comisión Europea, que había adoptado un criterio muy extensivo del concepto de selectividad.

Es más, el propio Tribunal General de la Unión Europea precisa que de la jurisprudencia se desprende que la constatación del carácter selectivo de una medida se basa en la diferencia de trato entre categorías de empresas sujetas a la legislación de un mismo Estado miembro y no en la diferencia de trato entre las empresas de un Estado miembro y las de otros Estados miembros.

Estas sentencias no tienen carácter definitivo porque la Comisión Europea ha ejercitado su derecho a recurrirlas en casación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asuntos C-20/15 P y C-21/15 P), pero en cualquier caso, y sin perjuicio de lo que en su día determine el máximo intérprete del Derecho de la Unión Europea, es lo cierto que el contenido y la argumentación que realiza el Tribunal General de la Unión Europea en estas sentencias es muy relevante, por cuanto contribuye a clarificar el alcance del más vidrioso de todos los requisitos establecidos para determinar si nos encontramos en presencia de una medida que se pueda considerar como una ayuda estatal.

Desde esta perspectiva, y aplicando a nuestro caso el razonamiento del Tribunal General de la Unión Europea, parece evidente que el régimen de trabajadores impatriados no está reservado a una categoría específica de empresas como tal, sino a todas las empresas que realicen actividades de investigación y desarrollo y contraten personal cualificado extranjero para ello, por lo que, a mi juicio, estaríamos en presencia de ese escenario de beneficiar a determinadas operaciones, pero no a determinadas empresas o producciones, que ha identificado el Tribunal General.

En este sentido, si se confirma este razonamiento por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuando resuelva los recursos de casación interpuestos, el régimen especial del que nos estamos ocupando podría considerarse como una medida general y no selectiva, lo cual lo excluiría de raíz del régimen europeo de ayudas estatales, y por lo tanto, no sería preciso analizar si cumple todos los requisitos establecidos en el Derecho derivado para determinar la compatibilidad con el mercado interior de las medidas.

b) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

c) Que dicho desplazamiento se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

La normativa foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas da por cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por

ISBN: 978-84-7777-502-7

el empleador y exista una carta de desplazamiento de éste, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

En territorio de régimen común, a partir del 1 de enero de 2015, como ya habíamos anticipado en parte, se han modificado las condiciones de aplicación del régimen especial en este punto en dos sentidos: por un lado, se ha limitado la posibilidad de aplicar el régimen a los contratos de trabajo que se formalicen en el seno de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Ya decíamos que, paradójicamente, se ha excluido de la aplicación del régimen especial al colectivo de empleados para el que se diseñó en un primer momento en territorio de régimen común, lo que pone de manifiesto, una vez más, la sensibilidad de este tipo de medidas al desarrollo de las coyunturas económicas y su repercusión mediática.

Pero se ha aprovechado la reforma, también, para ampliar el tratamiento a otro supuesto, en el que estrictamente el desplazamiento a territorio español no se produce como consecuencia de la formalización de un contrato de trabajo, puesto que se admite su aplicación también para el caso de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco no se ha modificado este tratamiento para incorporar esta posibilidad, lo que no estaría justificado porque el régimen se circunscribe a las actividades de investigación y desarrollo, y por lo tanto, no tiene sentido técnico que se pretenda extender el tratamiento a relaciones mercantiles de gobierno de una sociedad, puesto que éstas nunca se darían en el ámbito de actividades de investigación y desarrollo.

d) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. Se entenderá cumplida esta condición aun cuando parte de los trabajos se presten en el extranjero, siempre que la suma de las retribuciones correspondientes a los citados trabajos, tengan o no la consideración de rentas obtenidas en territorio español de acuerdo con la letra c) del apartado 1 del artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, no exceda del 15 por 100 de todas las contraprestaciones del trabajo percibidas en cada año natural.

Cuando en virtud de lo establecido en el contrato de trabajo el contribuyente asuma funciones en otra empresa del grupo, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, fuera del territorio español, el límite anterior se elevará al 30 por 100.

Cuando no pueda acreditarse la cuantía de las retribuciones específicas correspondientes a los trabajos realizados en el extranjero, para el cálculo de la retribución correspondiente a dichos trabajos deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero.

e) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.

Se entenderá cumplida esta condición cuando los servicios redunden en beneficio de una empresa o entidad residente en España o de un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. En el caso de que el desplazamiento se hubiera producido en el seno de un grupo de empresas, en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y exclusivamente a estos efectos, será necesario que el trabajador sea contratado por la empresa del grupo residente en España o que se produzca un desplazamiento a territorio español ordenado por el empleador.

f) Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estos tres últimos requisitos han desaparecido en territorio de régimen común a partir del 1 de enero de 2015.

Un corolario de la aplicación de este régimen especial es que el contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, quedará también sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Hay que tener presente que estamos hablando de contribuyentes residentes a los que se va a dar un tratamiento de no residentes durante un determinado período de tiempo, y lo que hacen las Normas Forales (y la Ley estatal) es prever que, durante ese mismo plazo, se extenderá el tratamiento similar al de los no residentes no solamente al propio Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino también al Impuesto sobre el Patrimonio, en el que los no residentes tributan por obligación real con una serie de particularidades.

¿En qué consiste, por tanto, el tratamiento especial que otorga este régimen a los contribuyentes que optan por su aplicación? Pues, como veníamos anticipando, en hacerles tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como si de no residentes sin establecimiento permanente se tratara, y por tanto, con una reducción de la carga tributaria que les correspondería, fundamentalmente, si nos encontramos en tramos medios y altos de renta.

Así, las Normas Forales establecen un tratamiento tributario que se caracteriza por las siguientes precisiones:

a) Los contribuyentes que opten por este régimen especial tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas.

   En realidad, éste es el tratamiento que la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece para los no residentes que obtienen rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente.

ISBN: 978-84-7777-502-7

b) La base liquidable de cada renta se calculará para cada una de ellas de acuerdo con lo establecido en el artículo 24 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

c) La cuota íntegra se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen previstos en el apartado 1 del artículo 25 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

   En lo esencial, eso implica que los rendimientos del trabajo que perciban estos contribuyentes estarán sometidos a un tipo de gravamen del 24 por 100.

   No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por 100 cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en la disposición adicional vigésimo cuarta de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

   En el año 2015, para los impuestos devengados con anterioridad a 12 de julio, el tipo de gravamen del 19 por 100 será del 20 por 100, y del 19,5 por 100 cuando el impuesto se devengue a partir de dicha fecha.

   Si los contribuyentes obtienen otras rentas para las que las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establecen un tipo de gravamen diferente, serán esos tipos de gravamen los que se apliquen para la determinación de la tributación de cada una de esas rentas.

d) La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones en la cuota a que se refiere el artículo 26 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que regula la deducción por donativos y de las retenciones e ingresos a cuenta.

A estos efectos, además de los pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que, como vamos a ver a continuación, son los que deben aplicarse en este régimen especial, también resultarán deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aun cuando no tengan la consideración de retención o ingreso a cuenta.

En territorio de régimen común, la reforma de 2015 también ha modificado la manera en la que se tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en el sentido de dar una mayor preponderancia a los criterios de agrupación de rentas que caracterizan la tributación de los residentes en perjuicio de las reglas de tributación de cada manifestación aislada de capacidad económica que se utiliza para gravar a los no residentes que operan sin mediación de establecimiento permanente.

En este sentido, se dispone que a partir del 1 de enero de 2015, los contribuyentes que se acojan en territorio común a este régimen especial determinarán su tributación conforme a las siguientes reglas:

a) La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.
b) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

   El hecho de no permitir la compensación de rentas y de que en los Territorios Históricos el tipo de gravamen aplicable sea proporcional, hace que no existan diferencias en este sentido con el territorio común en la práctica, salvo por el hecho de que en territorio común se ha establecido una tarifa progresiva de gravamen, y eso es lo que obliga a que se acumulen las rentas, porque si no, se estaría escapando de la progresividad de la tarifa.
c) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que acabamos de hacer referencia, distinguiéndose entre las rentas provenientes de dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, por una parte, y el resto de rentas, por la otra.
d) Para la determinación de la cuota íntegra:

   1.º A la base liquidable correspondiente al resto de rentas se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

| **Base liquidable (Euros)** | **Tipo aplicable (Porcentaje)** |
|---|---|
| Hasta 600.000 euros | 24 |
| Desde 600.000,01 euros en adelante | 45 |

   2.º A la parte de la base liquidable correspondiente a dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

| **Parte la base liquidable (Hasta euros)** | **Cuota íntegra (Euros)** | **Resto base liquidable (Hasta euros)** | **Tipo aplicable (Porcentaje)** |
|---|---|---|---|
| 0 | 0 | 6.000 | 19 |
| 6.000,00 | 1.140 | 44.000 | 21 |
| 50.000,00 | 10.380 | En adelante | 23 |

ISBN: 978-84-7777-502-7

e) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, al igual que en los Territorios Históricos vascos, de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de No Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por 100. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por 100.

En los Territorios Históricos no se establece esta diferencia de tratamiento en el sentido de establecer dos tramos para la tributación de los rendimientos del trabajo, sino que todos ellos están sometidos al tipo de gravamen general del 24 por 100.

En realidad, en territorio de régimen común se ha sustituido en 2015 la limitación que se incluyó en 2011 para que los contribuyentes que obtuvieran rendimientos superiores a 600.000 euros no pudieran acogerse a este tratamiento especial, por fijar dos tramos de renta a los que resultan de aplicación dos tipos diferentes, el 24 por 100 a los primeros 600.000 euros y el marginal máximo del 45 por 100 para el resto de la base imponible.

Es cierto que esta limitación resta atractivo al régimen especial, lo que puede hacerle perder, en gran medida, su utilidad para la función para la que se había implementado, pero también lo es que ha sido un elemento muy cuestionado en territorio común, sobre todo, por su extensiva utilización en el ámbito del fútbol profesional.

En los Territorios Históricos vascos nunca ha planteado esa problemática por el hecho de haber estado siempre limitado al ámbito de las actividades de investigación y desarrollo, lo que le dota de una mayor legitimidad, teniendo presente el objetivo de incremento de la competitividad de nuestra economía y de crecimiento vinculado al mismo, lo que ha hecho que se haya mantenido en sus términos adecuados la implementación de este tratamiento.

Por último, hay que tener presente que los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen especial estarán obligados a presentar y suscribir la autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el modelo que se apruebe por el diputado foral de Hacienda y Finanzas, el cual establecerá la forma, el lugar y los plazos de su presentación, y cuyo contenido se ajustará a los modelos de autoliquidación previstos para el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Al tiempo de presentar su autoliquidación, los contribuyentes deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, la forma y los plazos que determine el diputado foral de Hacienda y Finanzas. Si resultara una cantidad a devolver, la devolución se practicará de acuerdo con lo señalado en el artículo 112 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El tratamiento como no residente que se otorga en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los contribuyentes que se acojan a este régimen especial, se completa por el hecho de que, en las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español realizadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas que opten por la aplicación de este régimen especial, el adquirente estará obligado a retener e ingresar el 3 por 100, o a efectuar el ingreso a cuenta correspondiente, de la contraprestación acordada, en concepto de pago a cuenta del impuesto correspondiente a aquéllos, excepto en los casos de aportación de bienes inmuebles, en la constitución o aumento de capitales de sociedades residentes en territorio español.

Los artículos 2 a 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco complementan la regulación de la Norma Foral en aspectos tales como la duración de la aplicación del régimen especial, las normas para el ejercicio de la opción, la renuncia al régimen, la exclusión del régimen de quienes incumplan las condiciones determinantes de su aplicación y, por último, los aspectos formales relativos a la comunicación a la Administración tributaria y acreditación del régimen especial.

El tratamiento tributario de los trabajadores impatriados, por tanto, se encuentra regulado en un mismo régimen especial, pero con diferentes condicionantes en cuanto a su ámbito de aplicación y la mecánica tributaria en que consiste, tanto en territorio de régimen común como en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, siendo, a mi juicio, más coherente el tratamiento establecido en el País Vasco en relación con las finalidades que se pretende alcanzar por medio del sistema tributario.

A continuación desarrollaremos las diferentes situaciones tributarias que afectan a los trabajadores expatriados, es decir, los que desempeñan sus labores fuera del Estado español, pese a seguir siendo contribuyentes residentes en el mismo, o los que dejan de tener su residencia fiscal en España y pasan a adquirirla en algún territorio extranjero.

## IV. EXENCIÓN POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto que se caracteriza por someter a gravamen la totalidad de la renta obtenida en un determinado período de tiempo, coincidente, por lo general, con el año natural, cualquiera que sea la fuente de la que provengan esas rentas y el lugar en el que se hayan obtenido o donde radique la residencia del pagador. Es lo que ya hemos referido como principio de sometimiento a gravamen por su renta mundial de los contribuyentes residentes a través de un impuesto general que grava esa manifestación directa de capacidad económica.

No obstante, por diferentes razones de política fiscal, algunas rentas se declaran total o parcialmente exentas de gravamen con la finalidad de lograr otra serie de objetivos relevantes vinculados a otras finalidades de interés general, diferentes del cumplimiento del deber de contribuir como aportación por parte de todos de los recursos adecuados para el sostenimiento de los gastos públicos.

Las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (y la Ley que lo regula en territorio de régimen común) recogen un catálogo hete-

ISBN: 978-84-7777-502-7

rogéneo de supuestos en los que, por unas u otras razones, se decide no gravar determinadas rentas, bien porque ya han sido gravadas en otro lugar (teórica o realmente), bien porque se pretende proteger alguna situación concreta, que se considera merecedora de un tratamiento más beneficioso.

Así, por ejemplo, se declaran exentas determinadas prestaciones públicas por actos de terrorismo o en favor de personas discapacitadas o con una incapacidad laboral de determinada magnitud, entendiendo que no tiene sentido drenar parte de esas prestaciones públicas mediante su sometimiento a gravamen, lo que haría que fuera necesario incrementar el gasto público para que los contribuyentes dispusieran de la misma renta neta, teniendo presente que esas prestaciones tienen como finalidad colaborar al sostenimiento esencial de unas personas y unas familias que se encuentran en una situación particularmente difícil.

Entre estas rentas exentas, se encuentran las que reciben los trabajadores que son desplazados al extranjero por su empresa para el desarrollo de su actividad, ya que se consideran exentos de gravamen los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, y aunque se establece una habilitación reglamentaria para que se desarrolle este requisito por parte del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en realidad no se ha hecho uso de la misma.

   En particular, se precisa que cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 44 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, que, en lo fundamental, implican que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario, y cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, debe tratarse de unos servicios que se remuneren entre las empresas participantes conforme a un método que tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.
2) Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

   Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

En este sentido, se ha convertido en un clásico de nuestro Derecho tributario presumir que se encuentra sometida a gravamen una renta en el extranjero en caso de que en el territorio correspondiente esté en vigor un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, lo que se convierte en una *fictio iuris*, que no admite discusión.

Es cierto, no obstante, que recientemente, tanto la reforma del Impuesto sobre Sociedades abordada en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en 2014, como la que se ha llevado a cabo en territorio de régimen común en 2015, han incorporado en determinados preceptos destinados a eliminar la doble imposición internacional en el mencionado gravamen una exigencia mínima de tributación en el extranjero que haga equiparable su impuesto sobre la renta de las personas jurídicas con el Impuesto sobre Sociedades vigente aquí.

Pero en materia de exención por rendimientos del trabajo prestado en el extranjero, permanece la ficción jurídica de que los rendimientos han sido sometidos a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el extranjero con tal de que se verifique la existencia de ese convenio internacional que incluya cláusula de intercambio de información, lo que, por cierto, se da en todos los convenios de doble imposición actualmente vigentes en el Reino de España después de que se modificara el Convenio con la Confederación Helvética, que era el único que no disponía de la mencionada cláusula.

La exención no se aplica a la totalidad de los rendimientos derivados de los trabajos prestados en el extranjero, sino que se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales.

En este sentido, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas precisa que para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

Por último, las tres Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas disponen que la exención de la que estamos tratando será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

En este sentido, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 13, que se dedica a determinar cuáles son las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia que se consideran que no tienen la consideración de rendimientos de trabajo en el mencionado

ISBN: 978-84-7777-502-7

Impuesto, y dentro de su apartado A, que se ocupa de determinar las reglas generales de esta cuestión, contiene en su número 3 una previsión por la que se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa o empleador a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Esta regla general no se aplica cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, ya que en tal caso no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

Pero el propio precepto, en la letra b) de ese apartado 3, contiene una regulación específica para los supuestos en los que el desplazamiento se produce al extranjero, ya que en tales casos se establecen unas reglas específicas de exención, y así, se dispone que tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

1.º El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de la legislación vigente y la indemnización prevista en los apartados 1 y 2 del artículo 25 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.
2.º El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración Pública con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.
3.º El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, incluidos los funcionarios o personal laboral al servicio de la Administración Pública Vasca destinados en las delegaciones del País Vasco en el extranjero, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.
4.º El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

En estos cuatro supuestos, la normativa dispone expresamente que no se tiene en cuenta el plazo de nueve meses establecido con carácter general para que puedan

considerarse exentas de gravamen las dietas por gastos de manutención y estancia en lugar diferente al lugar de trabajo habitual del perceptor, ya que, aunque se incardina dentro de este apartado del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, propiamente no estamos hablando de gastos por manutención y estancia, ya que no se hace depender de esa necesidad de desplazamiento la percepción de los mismos, sino que se reconoce la exención en base a que el servicio se presta en el extranjero, y a la compensación que se supone que reciben esos trabajadores por los inconvenientes y costes de trabajar en el extranjero, que se cuantifica en base a la diferencia de retribución respecto de la que les correspondiera si desarrollasen su trabajo en territorio español.

Por lo tanto, como vemos, es, fundamentalmente, este cuarto supuesto de los que establece el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el que puede compartir campo de aplicación con la exención por trabajos realizados en el extranjero, respecto de la que se establece su incompatibilidad.

Estamos, por tanto, en estos casos, ante una opción que el legislador reconoce al contribuyente, puesto que va a poder elegir si se acoge al régimen de dietas exentas de gravamen previsto en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o si va a aplicar la exención por trabajos realizados en el extranjero regulada en el artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto.

Es de suponer que, dentro de parámetros de racionalidad económica, el contribuyente decidirá acogerse a uno u otro régimen de exención en función de la cuantía máxima que le permita dejar exenta cada uno de ellos en cada ejercicio, puesto que la exención tiene un límite máximo de 60.100 euros anuales, pero abarca la totalidad de las retribuciones que perciba este empleado por desarrollar su trabajo en el extranjero, mientras que el régimen de dietas exentas no tiene límite máximo de aplicación, pero solamente deja de someter a gravamen el exceso percibido por realizar el trabajo en el extranjero sobre las retribuciones ordinarias que percibiría por desempeñar ese mismo trabajo en territorio español.

La regulación establecida a partir del 1 de enero de 2014 en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco dispone que esta opción es una de las que debe ejercitarse con la presentación de la autoliquidación, con las consecuencias que se derivan de ello.

Así, el artículo 105 de las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone que, a los efectos de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia[4], se entenderá que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es una opción, que debe ejercitarse con la presentación de la autoliquidación, la exención de rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, regulada en el número 17 del artículo 9.

[4] Artículo 115 en las Normas Forales Generales Tributarias del Territorio Histórico de Araba/Álava y del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

ISBN: 978-84-7777-502-7

El propio precepto dispone que el contribuyente deberá manifestar la opción por la aplicación de la exención o del régimen de excesos al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se desee aplicar. La opción ejercitada para un período impositivo podrá ser modificada hasta la fecha de finalización del período voluntario de declaración del Impuesto o hasta la fecha en que se practique liquidación provisional por parte de la Administración tributaria, si esta fuera anterior, pero nunca se podrá modificar con posterioridad a la finalización del plazo voluntario de declaración del Impuesto, lo que hace que los contribuyentes deban cerciorarse de cuál es el régimen que más les puede convenir en el momento de presentar su autoliquidación, ya que las posibilidades de modificar esa opción son prácticamente inexistentes con posterioridad, o muy reducidas.

Hay que tener presente que, a partir de la reforma fiscal realizada en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en 2014, se ha convertido en una regla el hecho de que los incentivos fiscales a los que el contribuyente puede acogerse en los impuestos directos están sometidos a un requisito adicional de optar en plazo por su aplicación, convirtiendo en la mayoría de los supuestos ese plazo en un término preclusivo para el ejercicio de la opción, y en este sentido, no es una excepción la exención de trabajos realizados en el extranjero.

En realidad, aunque las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecen este incentivo como una exención aplicable a los trabajadores en su declaración del Impuesto, nos encontramos más bien ante un incentivo que pretende, como sucedía en el caso del régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español (impatriados) del que nos ocupamos en el apartado anterior, aligerar la carga que deben soportar las empresas por los costes salariales y laborales de los trabajadores que desplaza al extranjero, lo que no es sino un auxilio para la internacionalización de las mismas.

Hay que tener presente que, si una empresa tiene que pagar una mayor retribución a un trabajador que es desplazado al extranjero, si esa mayor retribución está íntegramente sometida a gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el coste que debe asumir se incrementa no sólo en esa mayor retribución, sino en el impuesto correspondiente a la misma, mientras que en caso de aplicar una exención, bien sea la del artículo 9 de las Normas Forales que estamos comentando o el propio régimen de dietas exentas del artículo 13 del Reglamento del Impuesto, ese coste incremental se queda reducido solamente a la parte que tiene que abonar al trabajador, lo que le va a permitir competir en mejores condiciones en el mercado internacional.

Y se ha revelado como un elemento esencial en la crisis económica y financiera que estamos viviendo la posibilidad de obtener ingresos en el extranjero para las empresas y el acceso a los mercados exteriores como mecanismo de competitividad o, incluso, de supervivencia, en momentos en los que el freno del mercado interno del Estado ha sido muy relevante.

Por otra parte, la internacionalización de las empresas es una exigencia de competitividad en un mundo cada vez más globalizado, lo que hace que este tipo de incenti-

vos se hayan generalizado en muchas jurisdicciones y cuenten con el beneplácito, si no expreso, sí al menos tácito, de las instituciones europeas para su desarrollo, aunque también es cierto que su categorización como ayuda estatal a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea plantea no pocos interrogantes, y más, tras conocerse las sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2014 en relación con la «amortización fiscal» del fondo de comercio financiero internacional establecida en la regulación del territorio de régimen común.

Ahora bien, sí queremos apuntar que el reconocimiento de este tipo de incentivos no puede hacerse extramuros del cumplimiento de las normas imperativas establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, incluyendo no solamente la prohibición de concesión de ayudas estatales que puedan falsear la competencia y que no sean compatibles con el mercado interior, sino también la interdicción del establecimiento de restricciones injustificadas o desproporcionadas al ejercicio de las libertades fundamentales establecidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Y en este sentido, la regulación que estaba vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa hasta el ejercicio 2015 planteaba un interrogante claro en este sentido. Esto es así en la medida en que la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa establecía como un requisito adicional que el desplazamiento al extranjero del trabajador se debe efectuar en el ámbito de una prestación de servicios transnacional por parte de la empresa o entidad empleadora del trabajador desplazado, y sobre todo, que la empresa o entidad empleadora referida deberá ser residente en España.

Esta última limitación hacía que la exención tratara de peor condición a los contribuyentes que fueran a ser empleados por una empresa de otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, respecto de los que fueran empleados por una empresa residente en España.

Pues bien, el hecho de que este incentivo fiscal solamente se establezca para los empleados de entidades residentes en territorio español puede implicar una restricción indirecta a la libertad de movimiento de trabajadores o, incluso, a la libertad de prestación de servicios, reguladas ambas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

De hecho, la Comisión Europea albergaba sus dudas al respecto, y por ello, se dirigió por Comunicación de 5 de junio de 2015, en una fase administrativa previa a la tramitación de un procedimiento de infracción al amparo de lo previsto en el artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, a las autoridades españolas para trasladarles el posible incumplimiento detectado y solicitar que aporten sus observaciones al respecto.

De hecho, la Comisión planteaba preliminarmente lo siguiente:

ISBN: 978-84-7777-502-7

> *«Un «requisito de residencia» en relación con el empleador podría considerarse restrictivo y ser contrario al Derecho de la UE, en particular a las libertades fundamentales, de acuerdo con la interpretación del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) (véanse los asuntos Geurts y Vogten, C-464/05, de 25.10.2007, y, más recientemente, Petersen und Petersen, C-544/11 de 28.2.2013).*

En particular, en el segundo asunto, el TJUE condenó precisamente la aplicación de una disposición nacional que limita la ventaja fiscal únicamente a los trabajadores que residen en ese Estado miembro y que trabajan para un empresario establecido en el mismo Estado miembro:

> *«El artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa nacional de un Estado miembro con arreglo a la cual los ingresos percibidos por el ejercicio de una actividad por cuenta ajena por un sujeto pasivo residente en dicho Estado miembro y sometido al impuesto por obligación personal están exentos del impuesto sobre la renta cuando el empresario para el que trabaja está establecido en dicho Estado miembro pero no lo están cuando dicho empresario está establecido en otro Estado miembro».*
>
> *A la luz de los principios jurisprudenciales citados, los servicios de la Comisión consideran que la aplicación de una ventaja fiscal a los residentes fiscales en Gipuzkoa sujeta al «requisito de residencia» previsto en la Norma Foral 3/2014 podría ser contraria a libertades fundamentales de la UE, como la libre circulación de trabajadores y/o servicios (artículos 45 y 56 del TFUE y artículos 28 y 36 del Acuerdo EEE)».*

Desde un primer momento, parecía claro que esa regulación producía una restricción a las libertades fundamentales derivada de la exigencia de que el empleador sea residente en territorio español para que se aplique esa regulación, en los términos expuestos por la Comisión.

Por otro lado, es evidente que no estamos en presencia de una situación puramente interna, porque el desarrollo del trabajo se realiza en otro Estado diferente de España, y parece difícil encontrar una imperiosa razón de interés general que justifique esta restricción, máxime cuando la coherencia del sistema fiscal no parece ofrecer una base sólida en este supuesto como para justificar un tratamiento tributario que restringe el ejercicio de libertades fundamentales consagradas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Así lo han acabado entendiendo las Juntas Generales de Gipuzkoa que, por medio de la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, han modificado la regulación de su exención para equipararla al resto de los Territorios Históricos y eliminar esa causa de incompatibilidad con

el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, por lo que, con efectos a partir del 1 de enero de 2015, han eliminado ese requisito.

Una última particularidad de la regulación de esta materia en el Territorio Histórico de Gipuzkoa es la regla en virtud de la cual la exención no se aplica a los trabajadores fronterizos, que son aquellos que residen en Gipuzkoa pero trabajan en Francia, puesto que para ese tipo de trabajadores existe un régimen específico de tributación en el Convenio vigente para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio suscrito entre el Reino de España y la República Francesa, en virtud del cual solamente se encuentran sometidos a gravamen esos rendimientos en el Estado de residencia, y nunca en el Estado de la fuente, por lo que es evidente que esas rentas no están sometidas a tributación en el Estado en el que se obtienen por aplicación del tratado internacional, lo que justifica que no se encuentren exentos en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Esta última previsión, además, dado su carácter general y el hecho de que no limita su aplicación en función de la residencia del empleador, no plantea problemas vinculados al ejercicio de las libertades fundamentales previstas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, puesto que no establece trato discriminatorio alguno, máxime si tenemos en cuenta, además, que el tratamiento de los trabajadores fronterizos previsto en el Convenio para evitar la doble imposición es opcional para los mismos y rogado.

Es importante, en cualquier caso, destacar, y en relación a todos los Territorios Históricos, e incluso a la normativa vigente en territorio de régimen común, que no difiere en este caso de la establecida en los territorios forales, que este tratamiento se otorga a los contribuyentes residentes en territorio español que trabajan en el extranjero, pero no a aquellos que, como consecuencia de su trabajo en el extranjero, pierden la condición de residentes en España y adquieren la residencia de ese otro país, pues esos contribuyentes ya no estarían sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Estamos, por tanto, hablando de un régimen que es de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas desplazados (temporalmente) al extranjero, o incluso esporádicamente, que son los contribuyentes a los que propiamente podemos calificar como expatriados.

## V. TRASLADO DE RESIDENCIA A UN PAÍS O TERRITORIO CONSIDERADO COMO PARAÍSO FISCAL

En este apartado y en los dos siguientes vamos a ocuparnos de otras cuestiones relativas a los expatriados, pero entendiendo en este caso que nos estamos refiriendo a los contribuyentes que abandonan el territorio español y dejan de ser residentes en el mismo por pasar a ser residentes en otro país o territorio.

Nos vamos a ocupar, por tanto, de cuáles son las consecuencias que se establecen por parte de las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físi-

ISBN: 978-84-7777-502-7

cas respecto a los contribuyentes que lo han sido del citado Impuesto y que dejan de serlo como consecuencia de su traslado al extranjero.

En este sentido, cuando los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dejan de serlo por trasladar su residencia fiscal a otro territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal, las normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecen que no perderán la condición de contribuyentes por ese Impuesto las personas físicas de nacionalidad española que, habiendo estado sometidas a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de alguna de las Administraciones del Estado español (las de los Territorios Históricos de Araba/Álava, Gipuzkoa o Bizkaia, la de la Comunidad Foral de Navarra o la del territorio común), acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

Con carácter general, cuando un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas adquiere la residencia fiscal en otro Estado y deja de ser residente fiscal en España, eso implica que desde el ejercicio en el que adquiere la nueva residencia ya no tributa por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas porque ha dejado de estar sometido a la soberanía española en calidad de residentes y, en su caso, será gravado como no residente en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en el supuesto de que obtenga rentas de fuente española sometidas al impuesto.

Ahora bien, la previsión que estamos analizando implica que en caso de que la nueva residencia se adquiera en un territorio considerado como paraíso fiscal, la Administración tributaria a la que estaba sometido en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas le va a seguir gravando como residente por ese Impuesto durante los cinco primeros ejercicios en los que ya no sea residente en territorio español.

En realidad, estamos ante una norma con finalidad antielusiva que trata de evitar que los contribuyentes se sustraigan a la competencia tributaria de las autoridades correspondientes trasladando su residencia a un paraíso fiscal, ya que solamente va a poder dejar de tributar como residente en España a partir del sexto año desde su traslado.

Puede darse el caso, por tanto, de que nos encontremos con un problema de doble residencia, que no será probablemente de doble imposición, ya que habitualmente los paraísos fiscales se caracterizan, además de por su opacidad, por la escasa o nula carga tributaria que imponen sobre los residentes en los mismos, y en este sentido es claro que los problemas de doble residencia solamente se solucionan en presencia de un convenio internacional para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, lo que hace que en este supuesto no haya límites a la competencia de las autoridades del Reino de España, porque los paraísos fiscales se caracterizan, entre otras cosas, por no disponer de un convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en vigor, ya que en caso de que exista ese convenio, y en tanto en cuanto incorpore cláusula de intercambio de información (que ya hemos dicho que

tienen todos los que están en vigor en España), el territorio se considerará automáticamente excluido de la consideración como paraíso fiscal.

Esta regla pretende disuadir a los contribuyentes que tratan de escapar de la obligación de contribuir establecida en el artículo 31 de la Constitución deslocalizando su residencia a un paraíso fiscal, al establecer la ineficacia del mencionado cambio respecto a la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conforme a la renta mundial durante ese período de tiempo de cinco años, que es lo suficientemente prolongado como para evitar el diseño fiscal de una residencia para reducir la tributación de determinadas operaciones de especial relevancia.

## VI. REGLAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL EN TRASLADO DE RESIDENCIA AL EXTRANJERO

Otra regla que trata de perfilar los contornos de la tributación de la soberanía de las Administraciones competentes del Reino de España sobre los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que dejan de serlo por trasladar su residencia a otro Estado, es la que se recoge en el artículo 57 de las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entre las reglas de imputación temporal del impuesto.

Así, el apartado 3 de ese precepto dispone que en el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia al extranjero, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el lugar anterior al de cambio de residencia, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, una autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Lo que precisa el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su artículo 52 es que esa autoliquidación complementaria debe presentarse en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

En este supuesto no estamos tanto ante una regla antielusiva como ante una regla especial de imputación temporal que hace que todas las rentas devengadas pero pendientes de imputación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del contribuyente por aplicación de las demás normas de imputación temporal previstas en las Normas Forales del Impuesto, se deban computar en esa última autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que deba presentar el contribuyente ante la Administración tributaria competente.

El cambio de residencia puede verificarse en cualquier momento a lo largo del año, y dado que la regla más habitual para determinar la residencia es la permanencia en un determinado territorio un mayor número de días del año, es evidente que si el cambio de residencia se produce a partir del 3 de julio de un determinado año, en ese año todavía el contribuyente tendrá la consideración de residente durante todo el ejercicio, mientras que si el cambio se ha producido con anterioridad, en ese ejercicio ya será

ISBN: 978-84-7777-502-7

todo el año residente del otro Estado y la última autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es la del ejercicio anterior, podría ya haberse presentado.

Por eso la Norma Foral establece esa regulación en la que habla de una eventual autoliquidación complementaria, que solamente deberá presentarse en los supuestos en los que el cambio de residencia se produzca dentro de los primeros 183 días del ejercicio pero cuando la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio anterior ya se hubiera presentado, y ahí es cuando se arbitra un plazo de tres meses para presentar la autoliquidación.

En los demás supuestos en los que se aprecie la residencia por la permanencia en un determinado territorio, no será necesario presentar una autoliquidación complementaria, sino que será suficiente con incluir todas esas rentas dentro de la última autoliquidación que deba presentar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ese contribuyente ante la Administración tributaria correspondiente de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Hay que notar que esta regla somete a tributación las rentas devengadas pero pendientes de imputación en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del contribuyente, pero no llega a gravar las plusvalías tácitas que incorporen los distintos elementos patrimoniales del contribuyente en el momento del traslado de su residencia, al contrario de lo que se hace en el Impuesto sobre Sociedades, en el que el artículo 41 de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sí someten a gravamen esas plusvalías tácitas en el momento del abandono de la soberanía tributaria española, si bien con las oportunas cautelas para evitar que esa tributación implique una restricción desproporcionada al ejercicio de las libertades fundamentales reguladas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en el Acuerdo por el que se crea el Espacio Económico Europeo.

## VII. GANANCIAS PATRIMONIALES POR CAMBIO DE RESIDENCIA

En territorio de régimen común, sin embargo (y en la Comunidad Foral de Navarra), sí se ha dado ese paso también en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de someter a gravamen plusvalías tácitas en el caso de cambio de residencia, que es el límite máximo al que puede llegar la soberanía tributaria de un Estado de conformidad con los principios que disciplinan el Derecho internacional tributario, aunque es cierto que se ha limitado a las que se materialicen en determinados elementos patrimoniales.

Así, la normativa de territorio de régimen común establece que, cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición du-

rante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.
b) O bien que, en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por 100, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad exceda de 1.000.000 de euros.

Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinado de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán por su cotización.
b) Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán, salvo prueba de un valor de mercado distinto, por el mayor de entre el patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto, computándose a este último efecto como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.
c) Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva se valorarán por el valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado.

Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo, salvo prueba de un valor de mercado distinto.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Lo que establece la normativa de territorio común del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a estas plusvalías tácitas es que formarán parte de la renta del ahorro y se imputarán al último período impositivo que deba declararse por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Ahora bien, cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, previa solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales a que estamos haciendo referencia, con aplicación de las reglas generales en lo relativo al devengo de intereses y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

En caso de que el obligado tributario adquiera de nuevo la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por ese impuesto sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado.

Tratándose de desplazamientos por motivos laborales, el contribuyente podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo de cinco ejercicios cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal más prolongado, sin que en ningún caso la ampliación pueda exceder de cinco ejercicios adicionales.

En caso de no haberse acogido a la posibilidad de solicitar ese aplazamiento, si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales que estamos analizando.

Se establece además un régimen específico para el supuesto de que el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, que permite el diferimiento de esa tributación en unas condiciones más ventajosas, quizás como consecuencia de la necesidad de garantizar la proporcionalidad de las restricciones al ejercicio de libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, tal y como resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el denominado como impuesto de salida o *exit tax*, aplicable a las personas jurídicas (artículo 41 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades).

Por último, la regulación vigente en territorio de régimen común establece especialidades para el supuesto de que el traslado de residencia se realice a un país o territorio calificado como paraíso fiscal y para el supuesto de contribuyentes a los que hubiera resultado de aplicación el régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español o impatriados, del que ya dimos cumplida cuenta en un apartado anterior.

Entiendo que no es procedente entrar en la exposición de más detalles de este tratamiento tributario, tanto porque no ha sido objeto de implantación en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, ni parece que se encuentre entre las prioridades de las Administraciones tributarias forales, como porque no deja de resultar sorprendente la particularidad del supuesto que se trata.

Es evidente que es un paso más allá en la soberanía tributaria del Estado en relación con los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que trasladan su residencia al extranjero, en línea con lo que podría ser el *exit tax* que se aplica en el Impuesto sobre Sociedades a las personas jurídicas y demás entidades sometidas al citado gravamen, pero que carece de las notas de generalidad y de coherencia del citado impuesto, porque solamente se establece para un determinado tipo de bienes y solamente, además, para aquellos supuestos en los que se superen determinadas cuantías.

Es cierto que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas nunca se ha dado un paso como para establecer un impuesto de salida general como el del Impuesto sobre Sociedades, entre otras cosas, porque muchas de las plusvalías tácitas de los distintos elementos patrimoniales propiedad de las personas físicas van a poder someterse a tributación por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes en el momento de su materialización, pero lo cierto es que, respecto a las que no lo van a poder ser, no se ha establecido un impuesto de salida que abarque a todas ellas, sino solamente a unas pocas.

Nos recuerda, en parte, el tratamiento de los residentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que dejan de serlo porque pasan a adquirir su residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, ya que parece responder a la misma intencionalidad antielusiva, pero lo específico de las condiciones que se establecen para la aplicación de esta regla no dejan de resultar sorprendentes en un impuesto en el que la regulación se caracteriza habitualmente por la generalidad de las reglas que se establecen en el mismo, de conformidad con los principios que informan el ordenamiento tributario.

## VIII. TRIPULANTES DE DETERMINADOS BUQUES DE PESCA

En este último apartado vamos a ocuparnos de una regulación que, aunque se ha establecido en el Territorio Histórico de Bizkaia (y en territorio de régimen común), realmente no ha podido ser objeto de aplicación por parte de los contribuyentes ni va a poder serlo en el futuro por aplicación de la normativa europea sobre ayudas estatales.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Nos estamos refiriendo al supuesto de determinados trabajadores que prestan sus servicios en buques sitos en aguas internacionales y para los que se había previsto un tratamiento más beneficioso en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al declarar una semiexención de esos rendimientos, lo que no deja de ser el reconocimiento de una ayuda indirecta a las empresas que se dedican a esas actividades pesqueras, que entra de lleno en el ámbito de las ayudas estatales previstas en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al tratarse una regulación sectorial.

La disposición adicional cuadragésima primera de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia, se dedica a establecer un tratamiento específico para los tripulantes de determinados buques de pesca, que consiste en que esos tripulantes de buques que, enarbolando pabellón español, estén inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria y la empresa propietaria en el Registro Especial de Empresas de Buques de Pesca Españoles, pesquen exclusivamente túnidos o especies afines fuera de las aguas de la Unión Europea y a no menos de 200 millas náuticas de las líneas de base de los Estados miembros, iban a tener reconocida una exención del 50 por 100 de los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en tales buques.

La normativa preveía que la baja en el registro de la flota pesquera comunitaria del buque determinaría la obligación de reembolsar, por la empresa propietaria del mismo, la ayuda efectivamente obtenida por aplicación de esa semiexención en los tres años anteriores a dicha baja.

En cualquier caso, la regulación mencionada, que se incorporó, como decíamos, al ordenamiento el 1 de enero de 2014, estaba sometida a la ordinaria cláusula de suspensión de eficacia porque la aplicación efectiva de lo establecido en dicha disposición adicional quedaba condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, es decir, a la declaración de compatibilidad con el mercado interior de esa ayuda por parte de la Comisión Europea.

De hecho, la regulación realizada en el Territorio Histórico de Bizkaia seguía fielmente la que se había introducido en el territorio de régimen común unos meses antes, ya que había sido necesario esperar a que por parte del Ministerio competente en materia de pesca se establecieran las normas sobre los registros administrativos a que hace referencia la regulación, y todo ello en el marco de las Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura adoptadas por la Comisión Europea en 2008 y que preveían expresamente la posibilidad de reconocer esta exención.

Es evidente que en este caso nos encontramos con una medida selectiva, que, por lo tanto, tiene la consideración de ayuda estatal a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, puesto que la misma limita su aplicación a un determinado sector específico de actividad, el de la pesca de túnidos fuera de las aguas comunitarias, lo que hace que favorezca a determinadas

empresas o a determinadas producciones, y por lo tanto, era preciso obtener la autorización de la Comisión para su aplicación.

Lo que ha sucedido en este intervalo de tiempo es que el 30 de junio de 2015 han expirado las Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura adoptadas en 2008 y las nuevas Directrices, contenidas en la Comunicación de la Comisión de 2 de julio de 2015 por la que se aprueban las Directrices para el examen de las ayudas estatales en el sector de la pesca y la acuicultura (2015/C 217/01) actualmente vigentes, han eliminado esa posibilidad para el sector de túnidos, por lo que ya no está prevista la habilitación para conceder esa ayuda.

De hecho, el Reino de España notificó a la Comisión, bajo el expediente SA.40320, el régimen establecido en territorio de régimen común, y ha recibido la respuesta informal de la Comisión de que no va a autorizar el régimen porque expresamente prevén las nuevas Directrices que se aplicarán a las ayudas anteriores pendientes de ejecución, y como estas nuevas Directrices no contienen esa habilitación, la Comisión entiende que esas ayudas no son compatibles con el mercado interior.

El retraso en la tramitación de esta regulación y el cambio de criterio de la Comisión Europea en las nuevas Directrices han cercenado la posibilidad de reconocer esta ayuda a un sector en el que la competencia no se da entre diferentes empresas de la Unión Europea, sino fundamentalmente con empresas de terceros Estados, por lo que no parece tampoco muy razonable que se haya eliminado una posibilidad que, como decíamos al hablar de la genérica exención del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para trabajos realizados en el extranjero, lo que trata es de reforzar la posición competitiva de las empresas en el exterior.

## IX. CONCLUSIONES

En los apartados precedentes hemos analizado las reglas que se establecen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco (con las correspondientes menciones comparativas a las normativas vigentes en territorio de régimen común y en la Comunidad Foral de Navarra) para los trabajadores desplazados a territorio español y que adquieren como consecuencia de ello su residencia fiscal en el mismo (impatriados), así como para aquellos contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se desplazan al extranjero para realizar su trabajo por cuenta ajena sin perder la residencia fiscal en España (expatriados *stricto sensu)* o bien que trasladan su residencia al extranjero y, por lo tanto, adquieren su residencia fiscal en otro país o territorio (lo que podríamos denominar como expatriados en un sentido lato del término).

En ambos casos podemos encontrarnos con dos tipos de regulaciones específicas. Por una parte, las medidas que tratan de favorecer el desarrollo de esas actividades, que es lo que se produce con los impatriados y con los expatriados *stricto sensu*, ya que en ambos casos (y también así se había previsto en el *non nato* régimen específico para los tripulantes de determinados buques dedicados a la pesca de túnidos en

ISBN: 978-84-7777-502-7

aguas extracomunitarias) se trata de mejorar la competitividad de los empleadores reduciendo en parte la carga tributaria que tienen que soportar para la contratación o el desplazamiento de sus trabajadores en un ámbito de investigación y desarrollo o de internacionalización de las empresas.

Y por otra parte, las medidas antielusivas o que tratan de proteger las bases imponibles sometidas a gravamen por parte de cualesquiera de las Administraciones tributarias competentes del Reino de España, y que son las que hemos referido al tratar de los expatriados en un sentido lato del término, y en las que en todos los supuestos se trata de garantizar la tributación de determinadas rentas bajo la soberanía de la Administración correspondiente, disuadiendo a los contribuyentes de que adopten decisiones de deslocalización con la finalidad de reducir el pago de sus impuestos.

En cualquier caso, son regulaciones específicas que conviene tener presente porque pueden tener efectos particulares relevantes en casos concretos, y que hay que analizar no solamente desde una perspectiva puramente interna, sino también tomando en consideración las reglas del Derecho de la Unión Europea en materia de libertades fundamentales o en lo que se refiere a la disciplina de las ayudas estatales, pero que en todo caso se establecen atendiendo a una finalidad económica específica, bien de fomento de determinadas actividades en beneficio de la comunidad, bien en respuesta a determinadas prácticas que pueden tener un resultado de erosión de bases imponibles en un contexto internacional.

ISBN: 978-84-7777-502-7



# Breve repaso del régimen tributario aplicable en Gipuzkoa a las rentas de trabajo obtenidas por trabajadores fronterizos

Idoia Zapirain Torrecilla

**Sumario:** I. Introducción. II. Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición de 10 de octubre de 1995. II.1. Concepto de residente. II.2. Tratamiento de los rendimientos de trabajo. II.2.1. Regla general. II.2.2. Supuestos especiales. II.2.2.1. Retribuciones de miembros de Consejos de Administración, Pensiones, Remuneraciones Públicas, Rentas derivadas de actividades de enseñanza o investigación. II.2.2.2. Trabajadores fronterizos. III. Trabajadores fronterizos. III.1. Acreditación de la cualidad de trabajador fronterizo. III.2. Alcance temporal de la cualidad de trabajador fronterizo. III.3. Corrección de la doble imposición. IV. Normativa interna. IV.1. Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF. IV.2. Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del IRNR.

## I. INTRODUCCIÓN

Las presentes notas pretenden hacer un breve análisis del régimen tributario aplicable actualmente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa a los rendimientos de trabajo obtenidos por trabajadores transfronterizos, considerando tanto el supuesto de personas físicas que, teniendo su residencia habitual en Gipuzkoa, obtienen en Francia rendimientos de trabajo como el supuesto inverso de personas físicas que, teniendo su residencia habitual en Francia, obtienen en Gipuzkoa rendimientos de trabajo.

Y con dicho objetivo, efectuaremos un recorrido de lo que al respecto establece la normativa vigente, teniendo en cuenta, asimismo, la doctrina y jurisprudencia que al efecto se ha generado, tanto por parte del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa como por parte del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

## II. CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LA REPÚBLICA FRANCESA A FIN DE EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE 10 DE OCTUBRE DE 1995

La determinación del régimen tributario aplicable a las rentas obtenidas en un determinado Estado por personas residentes en un Estado distinto requiere, antes que nada,

ISBN: 978-84-7777-502-7

analizar la existencia o no entre ambos Estados de algún convenio o tratado internacional regulador de la imposición exigible sobre dichas rentas.

Y ello, como no podía ser de otra forma, se recoge de forma clara en la actualidad en la normativa aplicable en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, comenzando por lo previsto en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que en su artículo 2, regulador de los principios generales que deben ser tenidos en cuenta por el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos, incluye entre dichos principios el siguiente:

> *«Quinto. Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por el Estado español o a los que éste se adhiera.*
>
> *En particular deberá atenerse a lo dispuesto en los Convenios Internacionales suscritos por España para evitar la doble imposición y en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea, debiendo asumir las devoluciones que proceda practicar como consecuencia de la aplicación de tales Convenios y normas».*

Y, consecuencia de dicha obligación de sometimiento a los Convenios Internacionales prevista en el Concierto Económico, es la previsión recogida en la normativa interna aplicable en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Dispone así el artículo 4 de la Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante Norma Foral del IRNR) que:

> *«Artículo 4. Tratados y convenios.*
>
> *Lo establecido en la presente Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno español».*

Y similar disposición se recoge en el artículo 5 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Física (en adelante Norma Foral del IRPF), cuando señala que:

> *«Artículo 5. Tratados y convenios.*
>
> *Lo previsto en esta Norma Foral se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español».*

Recordar que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.5 del Código Civil, las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales pasan a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado.

Pues bien, como es conocido, el Reino de España y la República Francesa firmaron el 10 de octubre de 1995, en Madrid, un Convenio a fin de evitar la Doble Imposi-

ción y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio (en adelante CDI de 1995), que fue publicado en el BOE de 12 de junio de 1997, que, según señala su artículo 1, es de aplicación a las personas residentes de uno o de ambos Estados.

Como es sabido, la concreción de si una persona es residente o no de un determinado Estado va a conllevar la forma de tributación en ese Estado de las rentas obtenidas, de suerte que, en caso de ser considerada dicha persona residente del mismo, su tributación será por obligación personal, alcanzando a su renta mundial, cualquiera que sea el lugar en que la obtenga o la residencia del pagador, mientras que, en el caso contrario, si dicha persona se considera no residente de ese Estado, dicha tributación sólo alcanzará a las rentas obtenidas en su territorio, esto es, será de carácter real o por obligación real.

De ahí la importancia de definir el concepto de «residente», que pasamos a analizar.

### II.1. Concepto de residente

Dispone el artículo 4 del CDI de 1995 que:

> *«Artículo 4. Residente.*
>
> *1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio que posean en el mismo.*
>
> *2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:*
>
> *a) Esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).*
> *b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente.*
> *c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional.*

ISBN: 978-84-7777-502-7

*d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.*

*3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva».*

No recoge, como puede apreciarse, el CDI de 1995 un concepto de residente, debiendo acudirse, al efecto, a lo previsto en la normativa interna de cada Estado.

En lo que a Gipuzkoa se refiere, dicho concepto lo encontramos en la Norma Foral del IRPF, en concreto, en su artículo 3, con arreglo al cual:

*«Artículo 3. Residencia habitual.*

*1. Se entenderá que una persona física tiene su residencia habitual en el Territorio Histórico de Gipuzkoa aplicando sucesivamente las siguientes reglas:*

*1.ª Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del período impositivo, el número de días que permanezca en Gipuzkoa sea superior al número de días que permanezca en cada uno de los otros dos Territorios Históricos del País Vasco.*

*Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales, salvo que se demuestre la residencia fiscal en otro país. Cuando la residencia fiscal esté fijada en alguno de los países o territorios considerados como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en Gipuzkoa cuando radique en este territorio su vivienda habitual.*

*2.ª Cuando tenga en Gipuzkoa su principal centro de intereses. Se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible de este Impuesto, obtenga en Gipuzkoa más parte de la base imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos Territorios Históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas.*

*3.ª Cuando sea Gipuzkoa el territorio de su última residencia declarada a efectos de este Impuesto.*

*La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún*

*territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda.*

*2. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.*

*Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia habitual en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en Gipuzkoa cuando radique en dicho territorio el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.*

*3. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en Gipuzkoa su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario.*

*4. Cuando se produzcan cambios en la residencia habitual se atenderá a los siguientes criterios:*

*a) Los contribuyentes residentes en Gipuzkoa que pasasen a tener su residencia habitual en otro territorio, foral o común, o que teniendo su residencia habitual en otro territorio, foral o común, pasasen a tener su residencia habitual en Gipuzkoa, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.*

*Además, cuando, en virtud de lo previsto en la letra b) siguiente, deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, los contribuyentes deberán presentar las declaraciones que correspondan ante la Administración tributaria de su residencia habitual, con inclusión de los intereses de demora.*

*b) No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.*

*Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio cuando concurran las siguientes circunstancias:*

*1.ª Que el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible de este Impuesto sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio.*

*En el supuesto de personas físicas integradas en una unidad familiar que hubieran realizado opciones de tributación, individual o con-*

ISBN: 978-84-7777-502-7

*junta, diferentes en los años a que se refiere el párrafo anterior y a los exclusivos efectos de realizar la comparación de bases que en el mismo se menciona, se homogeneizarán las formas de tributación aplicando, en su caso, las normas de individualización correspondientes.*

*2.ª Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por este Impuesto sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.*

*3.ª Que en el año siguiente a aquél en el que se produce la situación a que se refiere la circunstancia 1.ª anterior, o en el siguiente, se vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.*

*5. Cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en Gipuzkoa, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos contemplados en el artículo siguiente de esta Norma Foral».*

Y, así, sólo en caso de que por aplicación de la normativa interna de cada Estado, en este caso de España y Francia, una persona pueda ser considerada residente de ambos Estados será cuando habrá que acudir a lo previsto en el CDI de 1995 para determinar su residencia, por aplicación de las diversas reglas en el mismo previstas.

A modo ilustrativo, cabe referir el supuesto analizado por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (en adelante TSJPV) en su sentencia 581/2013, de 5 de noviembre (JUR\2014\145570):

*«La Administración foral, como síntesis de su punto de vista, (y a riesgo de cierto esquematismo por nuestra parte), entiende que el sujeto pasivo, era residente en ambos Estados, y por ello también en España, tanto por haber desempañado cometidos funcionariales al servicio de la propia Hacienda Foral de Gipuzkoa en la Oficina Tributaria de Irún, (lo que le obligaba a permanecer en el Territorio Histórico más de 183 días durante el año natural), como por haber señalado documental y administrativamente numerosos y diversos domicilios en la ciudad de Donostia-San Sebastián. Ante esa duplicidad, deduce la necesidad de aplicar la regla a) del apartado 2 de dicho artículo, entendiendo que el recurrente contaba con vivienda permanente en ambos Estados y que debía considerársele residente del Estado en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales)».*

*«… esa fundamentación ofrece…decisivas insuficiencias, pues residencia, domicilio, y vivienda permanente no son nociones que cuenten con la equivalencia que se les atribuye, y su manejo indiscriminado y confuso conlleva una importante petición de principio con la que se obtiene una conclusión de la que están ausentes buena parte, si no todos, los elementos causales y fundamentadores que le asignarían valor y consistencia.*

*Así;*

*1º) El artículo 9.1 de la LIRPF, (hoy Texto Refundido 3/2.004 de 5 de marzo), sujeta a contribuir por el referido impuesto personal en razón de la residencia habitual en territorio español, y en modo alguno por el concepto del domicilio, entendido, —artículo 40 del Código Civil—, como lugar fijado para el ejercicio de derechos y obligaciones, ya sean administrativas, fiscales o convencionales. Si bien la residencia habitual será el normal factor determinante principal del domicilio de las personas físicas, no puede decirse a la inversa que toda fijación de domicilio predetermine el concepto de residencia habitual. (y mucho menos aun asegure o identifique una vivienda permanente).*

***Es de rigor que la presunción legal de residencia habitual por permanencia de más de 183 días en un territorio fiscal a que alude dicho precepto, implica una condición de asentamiento pleno y constante en dicho Estado miembro o alguna de sus partes o demarcaciones, que no corresponda exclusivamente a la parcial entrada en el mismo para prestar servicios diarios por cuenta ajena, pero con residencia habitual y efectiva transfronteriza en el otro Estado, lo que, de ocurrir, excluiría toda la razón de ser de la presunción de acuerdo con la interpretación básica y elemental del mismo precepto.***

*Lo propio cabe decir de la presunción legal del apartado b) de residencia en función de localización del núcleo principal de actividades e intereses económicos, pues el apartado 1 del artículo 9º se integra en una disposición que cuenta con múltiples determinaciones que lo que vienen es a completar la cláusula general del artículo 8º, que, en principio, —regla b)—, excluye con carácter sistemático y primario, como contribuyentes por IRPF, a las personas físicas que tengan su residencia habitual en el extranjero. De este modo, no pueden entenderse las presunciones del articulo 9.1 sin ponerlas en función de ese esquema y sentido general, tal y como se completa con la lectura de los apartados 2, a 5 del mismo artículo 9. Dista hasta el máximo de querer decir dicho precepto de la letra b) que un residente en país extranjero esté sujeto al IRPF español por causa de sus actividades e intereses económicos en España…».*

ISBN: 978-84-7777-502-7

## II.2. Tratamiento de los rendimientos de trabajo

### II.2.1. Regla general

Recorriendo el texto de dicho CDI de 1995, encontramos un primer artículo, el artículo 15, clave en relación con el tema analizado.

Con arreglo al mismo:

> *«Artículo 15.*
>
> *1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce aquí, las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado.*
>
> *2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado, si:*
>
> *a) El perceptor no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de ciento ochenta y tres días durante cualquier período de doce meses consecutivos, y*
> *b) Las remuneraciones se pagan por o en nombre de una persona empleadora que no es residente del otro Estado, y*
> *c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que la persona empleadora tiene en el otro Estado…».*

De lo dispuesto en el precepto transcrito deriva que, con carácter general, y siempre que no se den las circunstancias previstas en su apartado 2, los rendimientos del trabajo obtenidos en Gipuzkoa por un residente en Francia van a poder someterse a imposición en Gipuzkoa y, asimismo, los rendimientos de trabajo obtenidos en Francia por un residente en Gipuzkoa van a poder someterse a imposición en Francia y ello siempre por obligación real.

### II.2.2. Supuestos especiales

La regla general de tributación referida en el apartado 15 del CDI de 1995 tiene, no obstante, diversas especialidades o excepciones previstas en el mismo. Así:

#### II.2.2.1. *Retribuciones de miembros de Consejos de Administración, Pensiones, Remuneraciones Públicas, Rentas derivadas de actividades de enseñanza o investigación*

El propio artículo 15 del CDI de 1995 deja a salvo lo previsto en sus artículos 16, 18, 19 y 20.

Con arreglo al artículo 16 del CDI de 1995:

*«Artículo 16. Miembros de Consejos de Administración o de vigilancia.*

*1. Las dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un Consejo de Administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este otro Estado...*

*2. Las rentas que obtengan las personas mencionadas en el apartado 1 por cualquier otro concepto están comprendidas, según su naturaleza, en las previsiones de los otros artículos del presente Convenio».*

Con arreglo al artículo 18 del CDI de 1995:

*«Artículo 18. Pensiones.*

*Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en este Estado».*

Con arreglo al artículo 19 del CDI de 1995:

*«Artículo 19. Remuneraciones públicas.*

*1.a) Las remuneraciones, excluidas las pensiones pagadas por un Estado contratante, una de sus entidades territoriales o por una de sus personas jurídicas de derecho público a una persona física, por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.*

*b) Sin embargo, estas remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en este Estado y la persona física es un residente y nacional de este Estado, sin poseer al mismo tiempo la nacionalidad del primer Estado.*

*2. a) Las pensiones pagadas por un Estado contratante o por alguna de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por razón de servicios prestados a este Estado o a esta entidad o a esta persona jurídica de derecho público, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.*

*b) Sin embargo, estas pensiones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física fuera residente y nacional de este Estado sin que, al mismo tiempo, posea la nacionalidad del primer Estado.*

ISBN: 978-84-7777-502-7

*3. Las disposiciones de los artículos 15, 16 y 18 se aplican a las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad industrial o comercial realizada por un Estado contratante o una de sus entidades territoriales o una de sus personas jurídicas de derecho público».*

Aplicando lo previsto en los precedentes artículos, en los siguientes ejemplos resultaría que:

— Persona física residente en Gipuzkoa de nacionalidad española (sin poseer nacionalidad francesa) que percibe:

- una pensión de viudedad y otra de jubilación derivada de incapacidad permanente absoluta de la Seguridad Social española.
- una pensión de invalidez procedente de Francia:
  - Deriva de trabajo prestado en empresa privada: tributación sólo en Gipuzkoa.
  - Deriva de trabajo prestado como funcionario Ayuntamiento de Hendaia: tributa sólo en Gipuzkoa.

— Persona física residente en Gipuzkoa de nacionalidad francesa percibe las mismas rentas:

- una pensión de viudedad y otra de jubilación derivada de incapacidad permanente absoluta de la Seguridad Social española.
- una pensión de invalidez procedente de Francia:
  - Deriva de trabajo prestado en empresa privada: tributación sólo en Gipuzkoa.
  - Deriva de trabajo prestado como funcionario Ayuntamiento de Hendaia: tributa sólo en Francia.

Por último, con arreglo al artículo 20 del CDI de 1995:

*«Artículo 20. Profesores e investigadores.*

*Una persona física que sea residente de un Estado contratante, cuando comience su estancia en el otro Estado contratante y que, por invitación del Gobierno de este otro Estado o de una Universidad o centro de enseñanza oficialmente reconocido situado en él, permanezca en este Estado con la finalidad principal de enseñar o dedicarse a la investigación, o a ambas actividades, en una Universidad o centro de enseñanza oficialmente reconocido, sólo puede someterse a imposición en el primer Estado por razón de las rentas que se deriven de tales actividades, durante un periodo que no exceda de dos años, contados desde la fecha de su llegada al otro Estado».*

#### II.2.2.2. *Trabajadores fronterizos*

Como parte integrante del CDI de 1995, el Reino de España y la República Francesa convinieron una serie de disposiciones recogidas en un Protocolo anexo al mismo y, en concreto, en la disposición 12 del mismo se señala que:

> «12. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 15, mientras no se convengan nuevas disposiciones entre los Estados contratantes, lo dispuesto en el apartado 4 del Convenio de 27 de junio de 1973 entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, cuyo texto es el que sigue, permanecerá en vigor:
>
> *«4. Los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los Estados contratantes estén sometidos a imposición, por los sueldos, salarios y otras remuneraciones que perciban por este concepto, únicamente en el Estado contratante del que sean residentes»».*

Excepciona así la referida disposición lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 15 del CDI de 1995, de suerte que su aplicación determina que los «trabajadores fronterizos» van a tributar por las rentas de trabajo que obtengan únicamente en el Estado en el que residan y no en el Estado de la fuente. Adviértase, en todo caso, que dicha disposición excepciona únicamente la aplicación del artículo 15 CDI de 1995 y no lo previsto en otros artículos tales como el 18 o 19 del CDI de 1995, antes analizados.

En consecuencia, no resultaría de aplicación lo en ella previsto, entre otros supuestos, a las retribuciones públicas o a las pensiones, que se seguirán rigiendo por los preceptos del CDI que las regulan.

En este sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos, entre otras, en la CV 1165/2010, de 31 de mayo, en la que se analiza la obligación de declarar de un trabajador que se desplaza diariamente desde su residencia en territorio español a un hospital público francés para prestar sus servicios, señalándose al respecto que:

> *«… aunque la consultante pueda tener la condición de trabajador fronterizo, al ser un trabajador dependiente que reside en España y desarrolla su actividad laboral en Francia, no le es de aplicación lo establecido en el artículo 15 del Convenio Hispano–Francés con carácter general, pues de este artículo se exceptúan los trabajadores dependientes del sector público, a los cuales se dedica el artículo 19 del Convenio, de forma concreta y específica…».*

ISBN: 978-84-7777-502-7

## III. TRABAJADORES FRONTERIZOS

### III.1. Acreditación de la cualidad de trabajador fronterizo

Para que resulte de aplicación lo previsto en la disposición 12 del Protocolo Anexo al CDI de 1995 resulta necesario, según en la misma se dispone, que el trabajador fronterizo justifique dicha cualidad, justificación que, en principio, requiere estar en posesión del documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los Estados contratantes.

No hay que olvidar que el CDI de 27 de junio de 1973 entre España y Francia se suscribió en un momento de restricción de la circulación de trabajadores entre ambos Estados, que determinó la firma por ambos del Acuerdo de 25 de enero de 1961 (BOE de 21 de marzo de 1962) complementario al Tratado de Trabajo y Asistencia Social de 2 de noviembre de 1932, Acuerdo que tenía por objeto facilitar a los denominados en su articulado «trabajadores fronterizos» el paso por la frontera hispano-francesa y la obtención de los correspondientes permisos de trabajo.

Con arreglo a su artículo 1: «Por trabajadores fronterizos se entenderán los súbditos franceses y españoles que, conservando su residencia en la zona fronteriza de uno de los dos países, a la que regresan en principio, cada día, estén autorizados a ir a trabajar como asalariados a la zona fronteriza del otro país».

Con arreglo a su artículo 2: «Se considerarán zonas fronterizas, a los efectos del presente Acuerdo, las zonas que tengan, en principio, una profundidad de diez kilómetros a una y otra parte de la frontera» (partiendo de ello, en su Anexo I se incluye una lista de los municipios franceses y españoles comprendidos en dicha zona).

Con arreglo a su artículo 3: «Los trabajadores fronterizos de cada una de las partes contratantes serán autorizados a pasar por la frontera por un puesto determinado con el fin de llegar a su puesto de trabajo.... si poseen una «Tarjeta de Circulación Fronteriza» y un «Permiso de Trabajo Fronterizo»....».

Pues bien, mientras lo previsto en dicho Acuerdo de 1961 mantuvo su vigencia, la justificación de la cualidad de trabajador fronterizo a efectos de la aplicación de la disposición 12 del protocolo Anexo al CDI y, por derivación, del artículo 15.4 del CDI de 1973, se efectuó utilizando la «Tarjeta de Circulación Fronteriza» en el mismo prevista, pese a no obedecer su creación y expedición a una finalidad fiscal sino laboral.

La incorporación del Estado Español a la Unión Europea y la consecuente instauración de la libre circulación comunitaria de trabajadores vino a determinar, sin embargo, que no todos los trabajadores que podían aplicar lo previsto en la referida disposición 12 del Protocolo anexo al CDI de 1995 fueran ya titulares de la referida «Tarjeta de Circulación Fronteriza», lo que dificultó e incluso impidió durante cierto tiempo su aplicación.

Con el objeto de salir al paso de dicha situación, la Diputación Foral de Gipuzkoa creó en el Departamento de Hacienda y Finanzas, un Registro de Trabajadores Fronterizos, en virtud del Decreto Foral 90/1996, de 10 de diciembre, Decreto Foral y Registro que actualmente siguen vigentes, con la inclusión de algunas modificaciones en los mismos en el decurso del tiempo.

Con arreglo al artículo 2 de dicho Decreto Foral:

*«1. Deberán inscribirse en el Registro de Trabajadores Fronterizos (…), aquellas personas físicas que, reuniendo los requisitos determinantes de la condición de trabajador fronterizo, deseen hacer valer dicha condición ante el Departamento de Hacienda y Finanzas en orden a la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 del Convenio de 27 de junio de 1973 entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio.*

*2. A efectos de lo establecido en el apartado anterior, gozarán de la condición de trabajadores fronterizos las personas físicas que reúnan los siguientes requisitos:*

*a) Que tengan su residencia habitual en Francia.*

*b) Que obtengan en el Territorio Histórico de Gipuzkoa sueldos, salarios u otras remuneraciones derivadas del ejercicio de un trabajo por cuenta ajena, a excepción de las siguientes:*

*—Dietas de asistencia y otras retribuciones similares de los miembros de los Consejos de Administración o de las Juntas que hagan sus veces de sociedades residentes.*

*—Retribuciones que perciban los funcionarios y empleados de las Administraciones Públicas territoriales o de personas jurídicas de derecho público.*

*—Pensiones pagadas por razón de servicios prestados a las Administraciones Públicas territoriales o personas jurídicas de derecho público, salvo que sean percibidas por una persona física que carezca de nacionalidad española.*

*c) Que regresen habitualmente todos los días a su lugar de residencia habitual».*

Con arreglo a su artículo 3:

*«Artículo 3. Alta en el Registro de Trabajadores Fronterizos.*

*1. El alta en el Registro de Trabajadores Fronterizos se efectuará a solicitud del interesado mediante la presentación del modelo que al efecto se apruebe por Orden Foral del Diputado Foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, al que deberá acompañarse la siguiente documentación:*

*a) Certificación, expedida por la autoridad competente francesa, en la que conste el lugar de residencia habitual en Francia.*

*b) Certificación, expedida por la autoridad competente francesa, en la que conste la sujeción a tributación en Francia de los rendimientos del trabajo obtenidos en Gipuzkoa.*

ISBN: 978-84-7777-502-7

*c) Certificación, expedida por la persona o entidad para quien se preste el trabajo por cuenta ajena en Gipuzkoa, en la que conste su nombre y apellidos o razón social, número de D.N.I o C.I.F., domicilio fiscal y los rendimientos brutos satisfechos al trabajador fronterizo con carácter semanal o mensual, incluidas las retribuciones en especie, así como las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.*

*2. Presentada la solicitud de alta en el Registro de Trabajadores Fronterizos, el Servicio de Gestión de Impuestos Directos procederá, previa comprobación de que se cumplen los requisitos para ello, a practicar en el mismo la inscripción correspondiente.*

*3. El alta en el Registro de Trabajadores Fronterizos acreditará la condición de tal del solicitante y conllevará la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 del Convenio de 27 de junio de 1973 entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, produciendo, en consecuencia, los siguientes efectos:*

*a) Los rendimientos del trabajo obtenidos en Gipuzkoa por el trabajador fronterizo no estarán sujetos a tributación.*
*b) La persona o entidad que satisfaga al trabajador fronterizo los citados rendimientos del trabajo no deberá practicar ninguna retención ni ningún ingreso a cuenta sobre los mismos.*

*4. Verificada el alta en el Registro de Trabajadores Fronterizos se expedirá por el Servicio de Gestión de Impuestos Directos a favor del solicitante una certificación de la misma que servirá para acreditar frente a terceros su condición de trabajador fronterizo a los efectos oportunos.*

*5. El alta en el Registro de Trabajadores Fronterizos producirá sus efectos a partir de la fecha de inicio de la validez del permiso de residencia habitual en Francia».*

Creado el Registro de trabajadores fronterizos, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, en cumplimiento de lo previsto en el Decreto Foral 90/1996, comenzó a exigir la inscripción en el mismo como requisito necesario para la aplicación del artículo 15.4 del CDI de 1973.

Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo de Gipuzkoa, en diversas Resoluciones dictadas en reclamaciones económico-administrativas interpuestas por contribuyentes afectados, rechazó la obligatoriedad de dicha inscripción para justificar la cualidad de trabajador fronterizo, considerando, al contrario, que dicha cualidad podía ser acreditada, además de por la inscripción en el citado Registro, por los demás medios de prueba admitidos en derecho.

Dicha consideración se recoge, entre otras, en su Resolución de 28 de mayo de 2003, en la que, además, dicho Tribunal vino a entender, en contra asimismo de lo

previsto en el Decreto Foral 90/1996, que sólo podían gozar de la cualidad de trabajadores fronterizos quienes residieran en la zona fronteriza a la que hacía referencia el Acuerdo de 1961 antes analizado.

Frente a ello, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en diversas sentencias, entre ellas en la Sentencia núm. 32/2005 de 19 enero (JT\2005\594), vino a considerar que el Decreto Foral 90/1996 *«no exige como requisito adicional que la localidad en la que se presten los servicios retribuidos deba hallarse comprendida en un «zona fronteriza» en los términos en que se definen en el Acuerdo de 25 de enero de 1961 suscrito por España y Francia, lo que parece lógico de acuerdo con la realidad social de su tiempo que nada tiene que ver con la que imperaba en el año 1961, de forma que lo predominante a la hora de conferir la condición de fronterizo es el hecho de que regrese habitualmente todos los días a su lugar de residencia.*

*El DF supone una interpretación auténtica a los efectos de aplicación del art. 15-4 del Convenio de 27 de junio de 1973, que excluye la aplicación del restrictivo concepto que se deduce del Acuerdo de 25 de enero de 1961».*

### III.2. Alcance temporal de la cualidad de trabajador fronterizo

Según ya hemos visto, el Decreto Foral 90/1996, de 10 de diciembre, en su artículo 3.5, incluido en el mismo en virtud del Decreto Foral 105/2003, de 23 de diciembre, viene a señalar que *«El alta en el Registro de Trabajadores Fronterizos producirá sus efectos a partir de la fecha de inicio de la validez del permiso de residencia habitual en Francia».*

En base a ello, el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa vino a considerar que la condición de no residente no iba siempre unida a la de fronterizo, de suerte que en un mismo ejercicio una persona podía ostentar la condición de no residente pero no ostentar la condición de fronterizo durante todo dicho ejercicio sino sólo a partir de una determinada fecha. En base a ello vino a considerar sujetas al IRNR las rentas de trabajo obtenidas hasta la adquisición de la condición de fronterizo.

Diferente opinión mantuvo, sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Foral en diversas Resoluciones, entre las que cabe citar la número 27.897, en la que se indica que:

> *«… la condición de residente o no residente a efectos de la tributación está regulada de tal manera que no es posible que en un mismo ejercicio una persona pueda ser residente unos meses y no residente el resto, y lo mismo cabe decir respecto a la condición de fronterizo, la cual va unida a la de no residente para aquellos que cumplan los requisitos de la definición de trabajador fronterizo.*
>
> *… resulta evidente, a juicio de este Tribunal, que, habiéndose reconocido la cualidad de fronterizo de la parte reclamante, por aplicación de lo previsto en el Convenio entre España y Francia, los rendimientos del tra-*

ISBN: 978-84-7777-502-7

*bajo obtenidos en el ejercicio 2006, en el que era residente en Francia y no en Gipuzkoa, puesto que residió en este Territorio Histórico menos de ciento ochenta y tres días, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia, es decir, en Francia, y no estarán por tanto sometidos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes regulado en la Norma Foral 2/1999».*

Pues bien, la referida polémica tuvo fin mediante la incorporación de una nueva Disposición Adicional a la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del IRPF, que se recoge asimismo en la vigente Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF, que versa en los siguientes términos:

*«Vigesimoprimera. Alcance temporal de la cualidad de trabajador fronterizo.*

*A efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 del Convenio de 27 de junio de 1973 entre España y Francia para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, la cualidad de trabajador fronterizo tendrá el siguiente alcance temporal:*

— *Cuando el trabajador por cuenta ajena traslade su residencia habitual a Francia y adquiera la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la cualidad de trabajador fronterizo surtirá efectos únicamente a partir de la fecha de dicho traslado y desde el momento en el que se cumplan los requisitos legales al efecto establecidos. En consecuencia, los rendimientos de trabajo obtenidos en Gipuzkoa por dicho trabajador hasta la fecha de su traslado a Francia quedarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, teniendo la consideración de pagos a cuenta por dicho Impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se le hubieran practicado en dicho período de cambio de residencia.*

*Dicha cualidad se mantendrá en tanto se cumplan los referidos requisitos legales.*

— *Cuando el trabajador por cuenta ajena traslade su residencia habitual a Francia y en dicho período impositivo mantenga su condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cualidad de trabajador fronterizo surtirá efectos a partir del 1 de enero del siguiente período impositivo».*

Aplicando lo previsto en dicha Disposición Adicional a los siguientes supuestos, resultaría que:

Supuesto 1:

Trabajador de empresa privada de Gipuzkoa. Soporta retenciones de trabajo.

Residencia en Francia desde el 16 de mayo de 2015.

Adquiere la condición de contribuyente por el IRNR en 2015 dado que en dicho ejercicio permanece menos de 183 días en territorio español.

Condición no residente ≠ fronterizo

En 2015 es no residente pero sólo es fronterizo desde el 16 de mayo de 2015.

Supuesto 2:

Trabajador de empresa privada de Gipuzkoa. Soporta retenciones de trabajo.

Residencia en Francia desde el 20 de octubre de 2015.

Adquiere la condición de contribuyente por el IRNR en 2016 dado que en 2015 permanece más de 183 días en territorio español.

Condición no residente = fronterizo

Es no residente y fronterizo desde 1-1-2016.

### III.3. Corrección de la doble imposición

De lo hasta aquí analizado deriva que la aplicación de las reglas de tributación previstas en el CDI de 1995 puede inicialmente conllevar una doble tributación de las rentas de trabajo obtenidas por residentes de uno u otro Estado, en primer lugar por obligación real en el Estado de su obtención y, con posterioridad, por obligación personal en el Estado de residencia.

Sin embargo, evitar que dicha doble tributación tenga lugar es la finalidad que persigue su artículo 24 cuando señala que:

> *«Artículo 24. Eliminación de la doble imposición.*
>
> *(…)*
>
> *2. En lo que concierne a España, la doble imposición se evita conforme a las disposiciones de la legislación interna española y a las disposiciones siguientes:*
>
> *a) Cuando un residente de España obtenga rentas o posea elementos patrimoniales, que conforme a las disposiciones de este Convenio puedan someterse a imposición en Francia, España concederá, sobre el impuesto que perciba sobre la renta o sobre el patrimonio de este residente, una deducción por un importe igual a la parte del impuesto pagado en Francia. Sin embargo, esta deducción no podrá, en ningún caso, exceder la parte del impuesto español calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que pueden someterse a imposición en Francia.*
>
> *c) Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas percibidas por un residente de España, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuesto en España, España puede, sin em-*

ISBN: 978-84-7777-502-7

*bargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos, a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o patrimonio de este residente (….)».*

## IV. NORMATIVA INTERNA

### IV.1. Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF

Analizando las previsiones recogidas la vigente Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF en el tema que nos ocupa, cabe resaltar las siguientes:

*« Artículo 9. Rentas exentas.*

*17. Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:*

*1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquélla en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 44 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.*

*2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.*

*La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales.*

*La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.*

*El desplazamiento al extranjero del trabajador se debe efectuar en el ámbito de una prestación de servicios transnacional por parte de la empresa o entidad empleadora del trabajador desplazado. La empresa o entidad empleadora referida deberá ser residente en España.*

*Esta exención no se aplicará a los trabajadores fronterizos.*

*(…)».*

La mención específica de no aplicación de la exención analizada a los trabajadores fronterizos se incluyó ya en la anterior Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, con efectos 1/1/2012, con el objeto de salir al paso de interpretaciones que sí la consideraban de aplicación, tales como la STSJPV 267/2011, de 6 de abril (reiterada en SSTSJPV 285/2011 y 286/2011, de 13 de abril) y la CV1376/2007, de 25 de junio.

> *«Artículo 91. Deducción por doble imposición internacional.*
>
> *Cuando entre la renta del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:*
>
> *a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.*
> *b) El resultado de aplicar a la renta obtenida en el extranjero el tipo medio de gravamen general o del ahorro, en función de la parte de la base liquidable, general o del ahorro en que se haya integrado dicha renta».*

Da cumplimiento dicho artículo a la obligatoriedad de eliminación de la doble imposición recogida en el artículo 24 del CDI de 1995, antes referido.

### IV.2. Norma Foral 16/2014, de 10 de diciembre, del IRNR

Por último, en aquellos casos en los que, con arreglo a lo previsto en el CDI de 1995 proceda la tributación en Gipuzkoa de las rentas de trabajo obtenidas en su territorio por un residente en Francia, dicha tributación se efectuará en el ámbito del IRNR, resultando de aplicación los siguientes preceptos de la NF 16/2014:

> *«Artículo 13.2. Rentas obtenidas en territorio guipuzcoano.*
>
> *(…)*
>
> *d) Los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio guipuzcoano.*
>
> *A estos efectos, se entenderá prestado el trabajo en territorio guipuzcoano cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración guipuzcoana o de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio guipuzcoano o por establecimientos permanentes situados en el mismo por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.*
>
> *Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.*

ISBN: 978-84-7777-502-7

*e) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio guipuzcoano o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio guipuzcoano o por un establecimiento permanente situado en el mismo.*

*Se considerarán pensiones las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona.*

*Se considerarán prestaciones similares, en particular, las previstas en las letras a) e i) del artículo 18 de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del IRPF. Se incluyen prestaciones de sistemas privados de previsión social…».*

*«Artículo 24. Base imponible.*

*1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este Impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro (sin deducir gastos), determinado de acuerdo con las normas de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, sin que sean de aplicación las reducciones.*

*(…)*

*6. Cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, se aplicarán las siguientes reglas especiales:*

*1.ª Para la determinación de la base imponible correspondiente a los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, se podrán deducir los gastos previstos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, siempre que el contribuyente acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisociable con la actividad realizada en España».*

*«Artículo 27. Devengo.*

*1. El Impuesto se devengará:*

*a) Tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha del cobro si ésta fuera anterior».*

*«Artículo 28. Autoliquidación.*

*1. Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar autoliquidación, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente por este Impuesto*

*en la forma, lugar y plazos que se establezcan por la diputada o el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas.*

*2. Podrán también efectuar la autoliquidación e ingreso de la deuda los responsables solidarios definidos en el artículo 9.*

*3. No se exigirá a los contribuyentes por este Impuesto la presentación de la autoliquidación correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta a que se refiere el artículo 31 de esta Norma Foral».*

Mención especial dentro de dicha normativa merece lo previsto en su artículo 40.

La Comisión de las Comunidades Europeas, con fecha 21 de diciembre de 1993, aprobó una Recomendación relativa al régimen tributario aplicable a las personas físicas que, residiendo en un determinado Estado miembro, obtienen en otro Estado miembro alguna de las siguientes rentas:

— Rentas procedentes del ejercicio de profesiones asalariadas.
— Pensiones y otras rentas procedentes de un antiguo empleo, así como las pensiones de la seguridad social.
— Rentas procedentes del ejercicio de profesiones liberales o de otras actividades de carácter autónomo, incluidos artistas y deportistas.
— Rentas de actividades agrícolas y forestales.
— Rentas de actividades industriales y comerciales.

Con arreglo a dicha Recomendación los Estados miembros que graven dichas rentas no las someterán a un impuesto superior al que exigirían si el contribuyente, su cónyuge o hijos fueran residentes en ese mismo Estado miembro, siempre que dichas rentas constituyan como mínimo un 75% de la renta total imponible de dicha persona durante un año fiscal.

Pues bien, el referido artículo 40 tiene como objeto dar cumplimiento a dicha Recomendación cuando señala que:

*«Artículo 40. Opción para contribuyentes residentes en Estados miembros de la Unión Europea.*

*1. El contribuyente por este Impuesto, que sea una persona física residente de un Estado miembro de la Unión Europea, siempre que acredite que tiene fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Unión Europea, podrá optar por tributar en el Territorio Histórico de Gipuzkoa en calidad de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que las rentas que se citan a continuación hayan tributado efectivamente durante el período por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y concurran las siguientes circunstancias:*

*a) Que haya obtenido durante el ejercicio en España por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por 100 de la totalidad de su renta.*

ISBN: 978-84-7777-502-7

*b) Que los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el País Vasco representen la mayor parte de la totalidad de la renta obtenida en España.*

*c) Que los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el Territorio Histórico de Gipuzkoa sean superiores a los obtenidos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos.*

*A efectos de lo dispuesto en las letras a) y b) anteriores, las rentas se calificarán y computarán por sus importes netos, con arreglo a lo previsto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.*

*A efectos de lo dispuesto en la letra c) anterior, las rentas se calificarán y computarán por sus importes netos, con arreglo a lo previsto en la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa».*

Como precisiones a tener en cuenta a efectos de entender cumplidos los requisitos que permiten la aplicación de este régimen opcional, cabe citar las siguientes:

1. Los rendimientos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en territorio español han tenido que tributar efectivamente en España por el IRNR. Así se señala, entre otras, en las resoluciones TEAF núms. 27.195, 27.906, 30.065 y en Sentencias del TSJPV de fecha 30/07/2009, 25/02/2011 y 12/2012, de las que deriva la imposibilidad de aplicación de este régimen en casos tales como los siguientes:
   - —En caso de trabajadores fronterizos: percepción de retribuciones de Osakidetza y de una clínica privada.
   - —En caso de percepción de retribuciones de Osakidetza y obtención de una prestación de una EPSV.
   - —En caso de percepción de retribuciones de Osakidetza y de una pensión de viudedad del INSS.
2. A efectos del cálculo del porcentaje del 75% previsto en dicho precepto deben computarse rendimientos netos teniendo en cuenta los gastos, exenciones o reducciones que resulten aplicables.

Así, en sus Sentencias 777/2010, de 10 de noviembre y 268/2013, de 15 de mayo, el TSJPV viene a indicar que al efecto no debe computarse la ganancia patrimonial derivada de la enajenación de una vivienda habitual a la que le es aplicable la exención por reinversión.

En cuanto al contenido de dicho régimen opcional, como aspectos básicos del mismo cabe referir los siguientes:

— La renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España. Estas rentas se computarán por sus importes netos.
— El tipo de gravamen aplicable, expresado con dos decimales, es el tipo medio resultante de aplicar las normas del impuesto sobre la renta de las personas físicas a la totalidad de las rentas obtenidas por el contribuyente durante el período, con independencia del lugar en el que se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares que hayan sido debidamente acreditadas.
— El tipo medio de gravamen resultante se aplicará sobre la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas en territorio español y calculada conforme a las normas del IRPF para obtener la cuantía de la cuota tributaria.
— Si dicha cuantía es inferior a las cantidades ya satisfechas durante el período impositivo en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, la Administración procederá a devolver el exceso.
— Aquellos contribuyentes que formen parte de alguna unidad familiar pueden solicitar que el régimen opcional regulado en este artículo les sea aplicado considerando las normas sobre tributación conjunta.

Por último, debe tenerse en cuenta que, a pesar de la aplicación de este régimen opcional, como se ha comentado, el contribuyente conserva su condición de no residente en territorio español.

ISBN: 978-84-7777-502-7

# La tributación del cine en territorio foral[1]

Susana Serrano-Gazteluurrutia

Sumario: I. Introducción. II. Normativa. 1. Estatal general. 2. Otras normativas en el Estado. 3. Foral. 4. Europea. III. Beneficiarios: productores. 1. Productores. 2. Coproductores. 3. Inversión privada: Agrupación de Interés Económico (AIE). A. Régimen jurídico. B. Régimen tributario. C. Las AIEs en las inversiones cinematográficas. IV. Incentivos fiscales. 1. Estatales. A. Producciones cinematográficas y series audiovisuales. B. Producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. 2. Forales. V. La Unión Europea ante los incentivos fiscales al cine. 1. Control de las ayudas estatales a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual. 2. Actividades contempladas como ayudas lícitas. 3. Requisitos. A. Requisito cultural. B. Requisitos de territorialización de los gastos. C. Competencia para atraer grandes producciones extranjeras. D. Producciones transfronterizas. 4. Compatibilidad de la ayuda. A. Legalidad general. B. Criterios específicos de compatibilidad (art. 107.3, d) del TFUE). 5. Medidas apropiadas para la promoción cinematográfica y audiovisual y mejora de las ayudas fiscales al cine. VI. En conclusión. VII. Bibliografía.

Resumen: Las producciones cinematográficas y audiovisuales, como manifestación cultural y lingüística que promociona esos mismos valores, se incentivan fiscalmente para que puedan competir con producciones extranjeras (principalmente americanas). Veremos la regulación en España tanto común como foral, así como la perspectiva europea, en el marco de las ayudas de Estado (art. 107 TFUE).

Palabras clave: Fiscalidad foral, cine, incentivos fiscales cine, ayudas de Estado.

[1] Este trabajo se enmarca dentro del Proyecto «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (Cód. DER2015-63533-C4-1-P), así como en la Unidad de Formación de Investigación (UFI, cód. UFI11/05). «Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario» (IT604-13) del Gobierno Vasco.

# I. INTRODUCCIÓN

«Ser director de cine en España es como ser torero en Japón»
Pedro Almodóvar (1950-?) Director de cine español

Teniendo en cuenta que la gestación de una película abarca un período relativamente largo de tiempo (desde que se comienza a trabajar sobre la idea, hasta que se consigue taquilla o se venden los derechos a las televisiones), la financiación de largometrajes tiene un régimen peculiar que obliga a los productores a sufragar el coste de la película, sin obtener beneficios antes del segundo o tercer año. Este gasto (y el riesgo o la incertidumbre de no ser rentable) dificulta la obtención de medios económicos para el emprendimiento cinematográfico. Ante ese hecho, en busca de capital inversor, en los últimos tiempos está surgiendo una tendencia hacia la «inversión cinematográfica», que permite que profesionales ajenos al negocio del séptimo arte puedan obtener una alta rentabilidad financiera y fiscal ejerciendo como productores de películas. Con el aliciente de que las productoras ofrecen a estos inversores salir en los créditos, visitar los rodajes, cenar con los actores o asistir al estreno.

Sin embargo, es una actividad financiera que no está al alcance de cualquiera, ya que se necesita una base imponible bastante alta en IRPF (con unos ingresos superiores a los 150.000 euros) y que la inversión sea superior a 50.000 euros.

Este tipo de inversiones se amparan en la Ley del Cine, aprobada en 2007, que, para incentivar las inversiones en producciones cinematográficas, establece que se fomente la constitución de Agrupaciones de Interés Económico (AIE) a las que se aplica el régimen fiscal especial establecido en la Ley del Impuesto de Sociedades[2]. Además, la modificación introducida por el Real Decreto-ley 6/2015, de 14 de mayo, ajustaba, por una parte, el sistema de ayudas a la cinematografía y al audiovisual a la «Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual», y, por otra, modificaba el sistema de ayudas a la producción de largometrajes. Las posteriores órdenes ministeriales 2796/2015 y 2784/2015, de 18 de diciembre[3], establecieron las bases reguladoras de las ayudas previstas en el Capítulo III de

[2] Con anterioridad también se regulaban estas cuestiones. Como ejemplo, aunque de 2010, *vid.* «Cine y fiscalidad en España. Guía práctica sobre los incentivos fiscales aplicables a las inversiones cinematográficas», en http://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/dms/mecd/cultura-mecd/areas-cultura/principal/novedades/cine/2010 /seminario-sobre-cine-y-fiscalidad-una-nueva-mirada-a-la-financiacion-e-inversion-en-la-produccion-de-cine-en-espana/Cineyfiscalidad.pdf

[3] Orden ECD/2796/2015, de 18 de diciembre, por la que se establecen las bases reguladoras de las ayudas previstas en el Capítulo III de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, y se determina la estructura del Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales, BOE: http://www.boe.es/diario_boe/ txt.php?id=BOE-A-2015-14059 y Orden ECD/2784/2015, de 18 de diciembre, por la que se regula el reconocimiento del coste de una película y la inversión del productor, BOE: http://www.boe.es/diario_boe/ txt.php?id=BOE-A-2015-14022

ISBN: 978-84-7777-502-7

la Ley 55/2007 y regulan el reconocimiento del coste de una película y la inversión del productor[4].

En la CAPV la situación es similar, si bien los incentivos fiscales para la producción cinematográfica provienen de las respectivas Diputaciones Forales de cada uno de los Territorios Históricos que la conforman.

Se busca fomentar los rodajes, que dejan mucho dinero, dan trabajo y venden la imagen de un país, incentivando la inversión particular a la que ha llevado la reducción de las subvenciones o ayudas directas al cine. Tal como hacen las *'start up'* de internet, las películas también buscan emprendedores que les confíen el capital.

El sistema no es nuevo. Ya se aplica en Canadá (donde se puede ir al banco, que te 'compra' la desgravación y después se ocupa de buscar clientes que quieran invertir), Francia, Reino Unido, Malta, Irlanda, Alemania, y estados americanos como Louisiana, Michigan o Georgia, que compiten por ofrecer amplios incentivos fiscales para atraer rodajes[5]. Se trata de una forma de inversión rentable y segura, independientemente de si la película funciona en taquilla. En cuanto al posible porcentaje de beneficios, éste se establece cuando se realiza la inversión inicial.

En el caso de Bizkaia, se creó un organismo público encargado de facilitar las localizaciones y agilizar los trámites para rodar en el Territorio, el *Bilbao Bizkaia Film Commission*[6].

## II. NORMATIVA

### 1. Estatal general

— Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine.
— Real Decreto–ley 6/2015, de 14 de mayo, de modificación de la Ley 55/2007 del Cine.

---

[4] Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine. https://www.boe.es/boe/dias/2007/12/29/pdfs/A53686-53701.pdf

[5] Para Brasil, *vid*. GIL IKEDA, Marcelo: «As leis de incentivo e a política cinematográfica no Brasil a partir da «retomada»», en *Eptic online: revista electronica internacional de economía política da informaçao, da comuniçao e da cultura*, Vol. 17, n.º 3, 2015, pp. 163-177, donde se recogen las políticas públicas para la industria del cine implementado en este Estado, sobre la base de mecanismos indirectos de desarrollo a través de recortes de impuestos, expresado en el binomio Rouanet / Art. 1 de la Ley Audiovisual. El autor trata de determinar también las limitaciones del sistema para alcanzar los industriales supuestos de su aplicación, investigando las medidas utilizadas en defensa de la profundización de estas políticas, como la creación de la Agencia Nacional de Cine (ANCINE).

[6] http://www.bifilmcommission.com/es/#, que ya en su publicidad resaltan el 30% de desgravación fiscal en la inversión en producciones audiovisuales. La *Bilbao Bizkaia Film Commission* actúa como una «ventanilla única» para proyectos locales, estatales e internacionales interesados en rodar en Bilbao y Bizkaia. De este modo, según sus promotores, las productoras reciben de un modo personalizado y directo toda la información sobre incentivos fiscales, medidas de apoyo a la producción, tramitaciones legales, gestión de uso de espacios públicos, permisos de circulación y seguridad, localizaciones e industria audiovisual».

— Real Decreto RD 2062/2008, de 12 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine.
— Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
— Órdenes Ministeriales 2796/2015 y 2784/2015 por las que se establecen las bases reguladoras de las ayudas previstas en el Capítulo III de la Ley 55/2007 y se regulan el reconocimiento de coste de una película y la inversión del productor.

Como sabemos, en el Estado español hay una pluralidad de normativas tributarias, ya que junto al sistema general del Estado conviven los sistemas forales de los Territorios Históricos (DA 1.ª CE) además de diversos sistemas especiales.

En lo que respecta a la regulación del séptimo arte, la normativa general se halla recogida en la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, que reconoce que *la actividad cinematográfica y audiovisual conforma un sector estratégico de la cultura y de la economía*. Deja constancia de su contribución al avance tecnológico, al desarrollo económico y a la creación de empleo, junto a su aportación al mantenimiento de la diversidad cultural, como elementos suficientes para que el Estado establezca las medidas necesarias para su fomento y promoción, y determine los sistemas más convenientes para la conservación del patrimonio cinematográfico y su difusión dentro y fuera de las fronteras estatales. La Ley del Cine recoge un marco normativo adecuado basado en cuatro principios fundamentales:

— La definición y el apoyo a los sectores independientes que existen en la cinematografía, tanto en el ámbito de la producción como en los de distribución y exhibición.
— La creación de mecanismos que eviten los desequilibrios que actualmente existen en el mercado audiovisual.
— La adaptación de las nuevas tecnologías y formatos que se han ido introduciendo en este campo, con especial atención a cuanto suponen los inminentes procesos de digitalización.
— El respaldo a la creación y a los autores como fuente de origen de la relación que las obras tienen que mantener con sus destinatarios naturales, los ciudadanos.

Se establecen en la Ley nuevas medidas de fomento y de protección y se refuerzan las existentes. Dichas medidas tienen como finalidad la consolidación y robustecimiento de la estructura empresarial, la financiación y amortización de los costes de las inversiones necesarias para el afianzamiento de un nivel continuado de producción de obras de contenidos diversos y con una calidad suficiente para garantizar su rentabilidad y sus posibilidades de acceso al público.

La normativa vigente [Ley 55/2007 del Cine y Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)] se encamina a potenciar los incentivos fiscales existentes, estableciendo deducciones por inversiones cinematográficas, y bonificacio-

ISBN: 978-84-7777-502-7

nes por la exportación de producciones cinematográficas. Todo, en aras a que la financiación de este tipo de actividades artísticas y culturales no dependa tanto de las subvenciones y ayudas públicas, ya sea a través de inversiones individuales, ya a través de figuras como las Agrupaciones de Interés Económico (AIEs) o Entidades de capital Riesgo. En cualquier caso, se consigue un tratamiento fiscal favorable para fomentar las inversiones en producciones cinematográficas y series en el Estado.

Entre las medidas para estimular la industria del cine, cabe destacar:

— La deducción del 20% respecto del primer millón de base de la deducción, y del 18% sobre el exceso de dicho importe (reduciendo las subvenciones) para el capital privado inversor en películas, ya sea a través de una persona física (profesionales) o jurídica (sociedades). Los inversores privados, agrupados en AIE, reciben la cesión del productor ejecutivo tanto de los derechos de largometraje como la posibilidad de aplicar la deducción del 18% por inversión que, con carácter general, generan estos derechos.
— Los inversores en la producción de la película reducen el porcentaje de su IRPF, con el consiguiente beneficio por ese diferir del pago tributario.
— Además, posteriormente esa inversión también se verá recompensada con un porcentaje de los beneficios propios de la película, añadiendo una rentabilidad extra[7].

## 2. Otras normativas en el Estado

Además de la normativa general o común, en el Estado existen algunos regímenes especiales[8]. Así, Gran Canaria cuenta con uno de los incentivos fiscales a la producción cinematográfica y audiovisual más potentes de toda Europa[9]. Mediante la existencia

[7] A modo de mero ejemplo, algunas producciones que se han financiado de esta manera, que son aproximadamente el 10% del total. El mecanismo más generalizado para la financiación mediante capital privado es el de la agrupación de interés económico (AIE), aprovechando los beneficios fiscales. En 2011 y 2012 inversores ajenos al negocio cinematográfico participaron como productores en filmes como '23-F. La película', 'La Hermandad', 'La banda Picasso', 'Los Pelayo', 'Invasor', 'Blancanieves' o 'Astérix y Obélix: Al servicio de Su Majestad'. Y en 2013 fueron otra decena de películas. En la CAPV caben resaltar películas como 'Gernika'.

[8] Así lo recoge el sitio del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Financiacion%20Autonomica.aspx (consulta 2016-02-14).

[9] Gran Canaria cuenta con un régimen de baja tributación denominado Zona Especial Canaria (ZEC). Se trata de un incentivo fiscal autorizado por la Comisión Europea en el año 2000 para promover el desarrollo económico y social del archipiélago. La ventaja estrella es tributar a un tipo impositivo muy reducido del 4% en el impuesto de sociedades en vez del tipo general del 30% vigente en España. También se incluyen otras ventajas y exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) y en la Repatriación de dividendos para empresas no residentes. Este tipo reducido es compatible con la deducción del 35% sobre gastos para producciones extranjeras. http://www.grancanariafilm.com/fileadmin/filmcommission/descargas/GRANCANARIA_FILM COMMISSION_guiaincentivos.pdf

de un régimen fiscal especial, convalidado por la normativa nacional española y europea, Canarias disfruta de un sistema fiscal propio y especial que hace que las producciones cinematográficas se beneficien de créditos fiscales[10].

## 3. Foral

La normativa aplicable en la CAPV es la propia de cada uno de los TTHH, que regulan cada uno su materia tributaria. A efectos de este estudio, nos centraremos principalmente en el Territorio Histórico de Bizkaia.

La normativa foral vigente en Bizkaia es la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades[11], aunque los incentivos a las producciones cinematográficas y audiovisuales han existido en el País Vasco desde antes de la entrada del Reino de España en las (entonces) Comunidades Europeas, por lo que dichos incentivos tendrían el carácter de ayudas existentes y no necesitarían ser comunicadas a la Comisión Europea, a efectos de obtener la declaración de compatibilidad con el mercado interior.

Con todo, sí habrá que atenerse a lo aprobado con posterioridad, como la Comunicación de la Comisión sobre ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual[12], que recoge limitaciones adicionales en cuanto a la intensidad máxima de la ayuda (con lo que ha tenido que adaptarse la regulación de esos umbrales máximos para evitar cualquier posibilidad de colisión con la legalidad europea).

La normativa foral, por lo novedoso del tema, es aún incompleta, y se echa en falta poder aplicar el derecho a deducir el 15% de los gastos que realicen en territorio estatal, siempre que los mismos sean al menos de un millón de euros.

Según la NFIS, actualmente la deducción es del 20% para el productor y 5% para el coproductor (siendo el tipo general de 28%, recordemos).

## 4. Europea

— Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual.
— Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre determinados aspectos jurídicos vinculados a las obras cinematográficas y a otras producciones del sector audiovisual[13].

Además, recordemos que, como Parte de la Convención de la UNESCO sobre la Protección y Promoción de la Diversidad de las Expresiones Culturales, la Unión Euro-

[10] No siendo objeto de nuestro estudio, no entramos en este ámbito.

[11] En Araba/Álava la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en Gipuzkoa la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

[12] Comunicación 2013/C332/01, DOUE, serie C, n.º 332, del 15 de noviembre de 2013.

[13] DO C 43 de 16.2.2002.

ISBN: 978-84-7777-502-7

pea, junto con los Estados miembros, se comprometió a integrar la dimensión cultural como elemento esencial de sus políticas.

## III. BENEFICIARIOS: PRODUCTORES

Tratándose de una ayuda para favorecer la producción cinematográfica autóctona, la deducción solo se aplica en aquellos supuestos en los que la inversión se haya realizado en producciones cinematográficas españolas.

La Ley del Cine considera de nacionalidad española las obras realizadas por una empresa de producción española (o de otro Estado miembro de la Unión Europea establecida en España), a las que se ha expedido por órgano competente certificado de nacionalidad española, y las realizadas en régimen de coproducción con empresas extranjeras, de acuerdo con su normativa específica[14] (Art. 5 Ley del Cine). Este certificado de nacionalidad es expedido por el ICAA o por el correspondiente órgano de las CCAA con competencia en la materia, que resolverá cualquier potencial controversia sobre el cumplimiento de este requisito.

En cuanto al Certificado de nacionalidad, básicamente se trata de que el 75% de las personas sean de nacionalidad española o de cualesquiera de los otros Estados miembros de la Unión Europea, de los Estados parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, o que posean tarjeta o autorización de residencia en vigor en España o en cualesquiera de dichos Estados. Por tanto, 75% de nacionales (estatales o UE) en:

- El elenco de autores de la producción, entendiendo por tales el director, el guionista, el director de fotografía y el compositor de la música.
- Actores y otros artistas que participan en la producción.
- Personal creativo de carácter técnico, así como el resto del personal técnico que participe en la producción.

Además, el director debe ser nacional, y la obra debe realizarse preferentemente en su versión original o en alguna de las lenguas oficiales del Estado español. En cuanto al rodaje (salvo exigencias del guión), la posproducción en estudio y los trabajos de laboratorio se realizarán en territorio español o de otros Estados miembros de la UE.

El cumplimiento del requisito de nacionalidad lo verifica el ICAA, organismo dependiente del Ministerio de Cultura, una vez finalizada la producción cinematográfica y fiscalizado el cumplimiento de los requisitos establecidos por la normativa aplicable.

### 1. Productores

El productor de cine (productor cinematográfico) en la industria cinematográfica es el representante legal de una obra cinematográfica, el responsable de los aspectos organizativos y técnicos de la elaboración de una película, complementando la actividad creativa

[14] Reguladas por el Real Decreto RD 2062/2008, de 12 de diciembre, por el que se desarrolla la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine.

del director[15]. Está a cargo de la contratación del personal, de la financiación de los trabajos y del contacto con los publicistas y distribuidores para la difusión de la obra[16].

La Ley de Propiedad Intelectual define al productor como el sujeto típicamente titular de los derechos de propiedad de la obra, teniendo tal condición aquella persona natural o jurídica que tenga la iniciativa y asuma la responsabilidad de la grabación audiovisual (art. 120.2 Ley del Propiedad Intelectual).

### 2. Coproductores

El coproductor financiero que se podrá beneficiar de la deducción es la persona o entidad que participe en la producción exclusivamente mediante la aportación de recursos financieros en cuantía no inferior al 10% ni superior al 25% del coste total de la producción, a cambio del derecho a participar en los ingresos derivados de su explotación. Por tanto, el coproductor financiero no participa por ley en los derechos de propiedad intelectual o imagen de la obra cinematográfica, aunque diversas formas de compensación no pecuniaria quedan al albur de las partes (hacer de extra, aparecer en los créditos, participar en estrenos, etc.).

### 3. Inversión privada: Agrupación de Interés Económico (AIE)

El mecanismo para incentivar la inversión privada en producciones cinematográficas y series pasa por la creación de una agrupación de interés económico (AIE). Esta fórmula permite que las personas que se adhieran a ella accedan a incentivos fiscales; es decir, que en lugar de pagar impuestos a Hacienda, un inversor pueda destinar parte de esa cantidad al cine[17].

En sus aspectos jurídicos las AIEs se regulan por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, y en sus aspectos tributarios por los artículos 48-52 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Supletoriamente, se regulan por las normas de la sociedad colectiva[18].

---

[15] Sobre delimitaciones terminológicas e interpretación de conceptos, *vid*. las Consultas de la Dirección General de Tributos. Una selección de las mismas en http://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/dms/mecd/cultura-mecd/areas-cultura/principal/novedades/cine/2010/seminario-sobre-cine-y-fiscalidad-una-nueva-mirada-a-la-financiacion-e-inversion-en-la-produccion-de-cine-en-espana/Cine_Apendicedocumental2.pdf

[16] https://es.wikipedia.org/wiki/Productor_de_cine (consulta 2016-02-14).

[17] Así se ha financiado en parte la película 'Gernika', dirigida por Koldo Serra, producción de José Alba, que ronda los seis millones de euros de presupuesto. El 20% de la financiación (más de 1 millón de euros) proviene de una AIE, formada por cinco inversores, personas desvinculadas del mundo del cine. La motivación para invertir ha sido también de carácter romántico, dado que abordaba un tema tan vinculado a la historia de Euskadi como el bombardeo de la Legión Cóndor sobre Gernika. Hasta han aparecido como figurantes y disfrutarán de trato VIP para ver la película antes del estreno. Por otra parte, el filme tiene bastantes visos de comercialidad, al haberse rodado en inglés y con una estrella como James D'Arcy al frente del reparto, y Sony Pictures la distribuirá en todo el mundo. Euskaltel ha realizado una inversión directa, mientras que ETB y Canal Sur han comprado los derechos para emitirla por TV. http://www.diariovasco.com/culturas/cine/201508/ 06 /europa-respalda-euskadi-como-201508050907.html (consulta 2016-02-14).

[18] Al respecto, *vid*. MERINO JARA, Isaac: «Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 205, 2015, pp. 18-35.

ISBN: 978-84-7777-502-7

### A. Régimen jurídico

Se trata de una figura asociativa de cooperación interempresarial; son entidades con personalidad jurídica y carácter mercantil, cuya finalidad consiste en facilitar el desarrollo o mejorar los resultados de la actividad de sus socios, y cuyo objeto debe limitarse exclusivamente a una actividad económica auxiliar de la que desarrollen los socios. Su estructura financiera es muy flexible, ni siquiera es obligatorio establecer una cifra de capital social, y la AIE puede acudir a la financiación externa. Los beneficios y pérdidas de la AIE se imputan a los socios a partes iguales, salvo que se acuerde otra cosa. En cuanto a la responsabilidad de los socios por las deudas de la AIE, ésta es personal e ilimitada, si bien subsidiaria de la agrupación.

Como órganos sociales están la asamblea de socios y el órgano de administración, y los socios gozan de la más amplia libertad para decidir sobre su estructura y funciones, así como para establecer otros órganos. La AIE puede constituirse por tiempo determinado o indefinido, en cuyo caso los socios tendrán derecho a separarse de la Agrupación en cualquier momento, bastando una comunicación al efecto con una antelación mínima de tres meses.

### B. Régimen tributario

Desde un punto de vista fiscal, tratándose de una entidad mercantil con personalidad jurídica propia, en el Estado las AIE son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades de 2014 (art. 43 LIS), si bien su tributación presenta ciertas especialidades con respecto al régimen general de la LIS.

La tributación de la AIE se encuentra subordinada a la residencia de sus socios:

— Por la parte de base imponible imputable a sus socios no-residentes en territorio español, la AIE se encuentra sujeta al Impuesto sobre Sociedades.
— Por la parte imputable a sus socios residentes en el Estado, la tributación de la AIE sigue un régimen parejo al régimen de transparencia fiscal (con algunas especialidades).

La parte de base imponible de la AIE correspondiente a los socios residentes (sea positiva o negativa) se integra en la declaración del Impuesto sobre Sociedades o sobre el IRPF de estos socios residentes. Por tanto, las bases imponibles negativas que se imputen a sus socios no podrán ser compensadas por la propia AIE, ya que se integran en la base del socio, que es quien, en todo caso, tiene derecho a compensarlas en el futuro.

De la misma manera, las deducciones y bonificaciones de la cuota a las que tenga derecho la entidad se imputan a los socios residentes. Estas deducciones y bonificaciones minoran la cuota a pagar por el socio siguiendo las normas del impuesto correspondiente. También se imputan a los socios las retenciones e ingresos a cuenta que la AIE haya soportado por los ingresos percibidos.

En cuanto a otros impuestos, en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados están exentas las siguientes operaciones

relativas a las AIEs (art 45 I.c) TRLITPyAJD): 1/ constitución, contratos preparatorios y demás documentos legalmente necesarios para la constitución, aportación de socios y reducción del capital; 2/ disolución y liquidación; 3/ las operaciones de transformación de cualesquiera otros tipos de sociedades en AIE y viceversa.

#### C. Las AIEs en las inversiones cinematográficas

La Ley 55/2007 del Cine ya previó la utilización de Agrupaciones de Interés Económico para incentivar la inversión privada en el sector. En el tema de las inversiones cinematográficas, las AIEs aportan muchas ventajas: son más flexibles que las Sociedades, y los beneficios y pérdidas e incentivos fiscales se imputan directamente a los socios como si estos realizaran directamente la inversión, de forma que pueden ser aplicados contra el resultado positivo obtenido por la entidad en ese período.

Este sistema de financiación (o co-financiación) ya venía existiendo en la inversión en buques (con gran éxito)[19], y se perfila como una buena solución en el ámbito de las producciones cinematográficas, donde inversores ajenos al mundo audiovisual invierten en AIEs a cambio de un retorno en forma de incentivos fiscales (una deducción por inversión en producciones cinematográficas y la imputación de determinadas bases imponibles negativas), que reducen la carga fiscal del inversor en un importe superior a la inversión. Así, el ahorro para los inversores se logra con la compensación al liquidar impuestos, no con un ingreso directo de dinero. Si un inversor debe abonar al fisco una cantidad por el Impuesto de Sociedades o el IRPF, puede destinar el 45% de su cuota líquida a financiar una película rodada en la CAPV. Es como si el rodaje generara un producto financiero a disposición de posibles inversores, con el límite del 30% de su coste.

## IV. INCENTIVOS FISCALES

### 1. Estatales

Con anterioridad a la entrada en la Unión Europea ya se regulaban este tipo de ayudas, por lo que se entendían ayudas preexistentes compatibles. España entendía las modificaciones normativas sucesivas como ayuda existente, pero la Comisión entendió que esas modificaciones constituían una nueva ayuda a los efectos del Reglamento 659/1999/CEE, del Consejo, de 22 de marzo[20], por lo que debían ser notificadas (volveremos sobre ello en el punto V).

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) recoge las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36 LIS):

---

[19] *Vid.* SUBERBIOLA GARBIZU, Irune: «Tax Lease y ayudas de Estado: perspectivas de futuro», en MERINO JARA, Isaac y UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio, *Tributación de las empresas vascas*, European Inklings (EUi), n.º 7, IVAP, 2015, pp. 532-566.

[20] Decisión de 12 de mayo de 2014 (C(2014) 3123 final), relativa a la ayuda estatal SA.37516 (2013/N)–España-Régimen español de deducciones fiscales para producciones cinematográficas y audiovisuales.

ISBN: 978-84-7777-502-7

A. Producciones cinematográficas y series audiovisuales

El objeto de estas deducciones son las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

a) *Base de la deducción*

La base de la deducción será el coste total de la obra, incluidos también los costes de postproducción, como los derivados de la promoción, publicidad y realización de copias a cargo del productor, con un límite del 40% del coste de producción. Se excluyen las subvenciones, gastos posteriores a la finalización y la parte financiada por el coproductor financiero. Esta deducción puede aplicarse en el momento en el que la producción cinematográfica está en condiciones de ser explotada.

En el caso de las coproducciones, los importes se determinan para cada coproductor en función de su respectivo porcentaje de participación en la misma. La base de la deducción se aplica sobre costes reales, por lo que el cálculo de la base de deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas.

b) *Tipo de deducción*

Para las producciones estatales (de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada), las deducciones serán del 20% respecto del primer millón de base de la deducción, y del 18% sobre el exceso de dicho importe, con un importe máximo de 3 millones por producción[21].

Las producciones cinematográficas se benefician también de la rebaja del tipo general del gravamen del impuesto del 30% al 25% (para 2016).

En cuanto a las producciones extranjeras que rueden en España, se fijó una nueva deducción, con el fin de favorecer inversiones directas en España y, con ello, la riqueza y generación de nuevos empleos en el sector. En este caso la deducción es del 15% de los gastos efectuados en España, con un mínimo de gasto de un millón de euros, y la posibilidad del abono anticipado de los mismos, sin límite de cuota (como el modelo francés).

Como en las producciones autóctonas, se incluyen todos los gastos de carácter técnico (producción y dirección, realización, escenografía, efectos especiales, vestuario, caracterización) y otros de carácter complementario, como alquileres, localizaciones, equipos de limpieza, seguridad y ayudantes.

En cualquier caso, cabe resaltar que estas mejoras entraron en vigor el 1 de enero de 2014, pero estaban condicionadas al visto bueno final de Bruselas, en relación a la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado (art. 107 TFUE), como veremos en el siguiente apartado.

[21] Para las CCAA de régimen común. Canarias tiene sus especificidades, como una deducción del 40% para el productor.

c) *Requisitos*

Al tratarse de una medida estatal para promocionar producciones estatales, se establece un requisito de territorialización, y es que al menos el 50% de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.

Esta deducción se genera en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. Para las producciones de animación, la deducción se aplicará a partir del período impositivo en que se obtenga el certificado de nacionalidad española.

El límite de la deducción se establece en 3 millones de euros, y en cualquier caso el importe de esta deducción (conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente) no podrá superar el 50% del coste de producción.

Requisitos para la aplicación de la deducción:

— Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.
— Que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española u órgano equivalente de una Comunidad Autónoma en los términos establecidos en la Orden CUL/2834/2009.

En cuanto a los incentivos al rodaje en España de producciones extranjeras, cabe señalar que el productor ejecutivo de una producción cinematográfica o audiovisual extranjera, registrado en el Registro de Empresas Cinematográficas del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA, dependiente del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte), tendrá derecho a una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español, siempre que los mismos sean al menos de 1 millón de euros. Y la base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

— Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona.
— Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

Como límite, el importe de esta deducción no podrá superar los 2,5 millones de euros por producción ni el importe de todos los incentivos podrá superar el 50% del coste de producción. Además, esta deducción queda excluida del límite a que se refiere el último párrafo del art. 39 LIS, y a efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

ISBN: 978-84-7777-502-7

B. Producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

Para los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, las deducciones son del 20%. La base de la deducción la constituyen los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades, y la deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente. Como en las producciones cinematográficas y series, la base de esta deducción se minora en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma. Además, el importe de esta deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80% de dichos gastos.

Como requisitos, se establecen:

— Que el contribuyente haya obtenido un certificado al efecto, en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.
— Que, de los beneficios obtenidos en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción, el contribuyente destine al menos el 50% a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de esta deducción. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los referidos beneficios y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

## 2. Forales

Actualmente no hay una normativa propia desarrollada para las producciones objeto de este trabajo, por lo que para los incentivos fiscales que estamos tratando se aplica la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. La Disposición Decimoquinta se refiere a los Incentivos para el fomento de la cultura, y señala que las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, darán derecho al productor a una deducción del 30%. (apdo. 1º y 3º). Con todo, cabe resaltar que la propia Norma Foral recoge que «la aplicación efectiva de lo establecido en este apartado quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario» (DA 15ª, último párrafo).

En este sentido, para adecuar esta Norma Foral a la Comunicación de la Comisión sobre ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual[22] se recogieron las modificaciones pertinentes en la Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, de modificación de diversas Normas Forales de carácter tributario del

[22] Comunicación 2013/C332/01, DOUE, serie C, n.º 332, del 15 de noviembre de 2013.

Territorio Histórico de Bizkaia (incorporando 4 nuevos párrafos al apartado 1 de la DA 15.ª de la NFIS, como vamos a ver)[23].

Al igual que en territorio de régimen común, el objeto de estas deducciones son las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada. A estas deducciones previstas en esta DA 15.ª se les aplican las normas establecidas en el art. 67 NFIS, comunes a las deducciones contempladas en la misma, que establecen cuestiones como el límite conjunto de la cuota líquida hasta el que se pueden aplicar en cada ejercicio las deducciones de la cuota que tienen previsto tal límite (todas, excepto las de investigación y desarrollo e innovación tecnológica), reglas para determinar la base de la deducción o para determinar el efecto de las subvenciones percibidas sobre dicha base, etc.

a) *Base de la deducción*

La base de la deducción estará constituida por el coste de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.

b) *Tipo de deducción*

Las inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, darán derecho al productor a una deducción del 30%.

c) *Requisitos*

La deducción se practicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra. En los casos en los que la producción tenga un plazo superior a los doce meses y afecte a más de un período impositivo de la entidad, ésta podrá optar por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos, con aplicación del régimen de deducción vigente a la fecha en que se inicie la misma[24].

---

[23] Como era pertinente, la Diputación Foral de Bizkaia notificó oficialmente a la Comisión Europea el régimen de deducción establecido por la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y la Norma Foral 3/2015, de 2 de marzo, que modifica la NFIS, a efectos de obtener la declaración de compatibilidad, cuestión no resuelta al cierre de este trabajo.

[24] Una vez ejercitada la opción, el criterio regirá para toda la producción. El contribuyente que desee ejercitar dicha opción deberá, en el plazo de un mes contado desde la fecha de inicio de la producción, comunicarlo por escrito al Departamento de Hacienda y Finanzas, señalando el montante de la producción y el calendario previsto de realización de la misma. En los supuestos en los que se haya optado por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos de conformidad con lo previsto en los dos párrafos anteriores, si la producción no llega a finalizar, la entidad deberá ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que se abandone la producción sin finalizarla. Disposición Decimoquinta NFIS Bizkaia, punto 1 párrafos 3.º y 4.º.

ISBN: 978-84-7777-502-7

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50% del coste de producción, excepto que se trate de una producción transfronteriza financiada por más de un Estado miembro de la UE y en la que participen productores de más de un Estado miembro de la UE, en cuyo caso no podrá superar el 60% del coste de producción[25].

d) *Resultados*

Desde la adopción de estos incentivos, y con la firma del Convenio de colaboración entre la Diputación Foral de Bizkaia y el Ayuntamiento de Bilbao para impulsar este sector a través de la *«Bilbao Bizkaia Film Commission»*, se han atendido 62 producciones en este Territorio[26]. Sin duda, el tratamiento fiscal a este tipo de producciones ha sido un aliciente a añadir a los paisajes naturales e industriales de Bizkaia y su capital en el rodaje de las 34 producciones (13 largometrajes, 7 spots, 4 cortometrajes, 3 videoclips, 2 documentales, 2 programas de televisión y 3 sesiones fotográficas).

Como mera anécdota, entre los largometrajes se encuentran «Gernika», «Plan de fuga», «Cuerpo de élite. Misión Palomares», «Bilbao Bizkaia. Exterior. Día.», '»he Key», «El ataúd de cristal», «La noche del virgen» o «La tercera ley de Newton». Y, por barajar algunas cifras, destacar que «Gernika» ha supuesto una inversión de dos millones de euros en Euskadi y la colaboración de 250 empresas, además de favorecer la creación de más de 125 empleos directos y 625 empleos indirectos (contó con la participación de 900 figurantes).

## V. LA UNIÓN EUROPEA ANTE LOS INCENTIVOS FISCALES AL CINE

En el marco del tema tratado, la Unión Europea se circunscribe a lo recogido en la conocida como «Comunicación Cine», de la Comisión Europea[27]. Básicamente, en la

---

[25] Quedan cuestiones por regular, vía reglamentaria, como las relativas a la determinación de cuándo tiene una obra audiovisual consideración de difícil, precisiones sobre los requisitos de nacionalidad y sobre el carácter cultural de estas producciones, la exigencia de aportar junto a la declaración del Impuesto sobre Sociedades una relación del resto de ayudas y subvenciones percibidas a los efectos de controlar el umbral máximo de deducción, y la autorización para la publicación del importe de la deducción y de la cantidad de los productores, tal y como señala la Comisión para garantizar la transparencia de las ayudas. *Vid*. ALONSO ARCE, Iñaki: «La deducción para producciones cinematográficas y audiovisuales en el Impuesto sobre Sociedades», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 208, 2015, pp. 7-12

[26] De ellas, 34 se han rodado ya o están en fase de grabación, 12 más en proyecto y 16 en estudio, pospuestas, realizadas en otros lugares o suspendidas. *Vid*. http://www.bilbao.net/cs/Satellite?Blobcol=urldata&blobheader=application%2Fpdf%3Bcharset%3DUTF-8&blobkey=id&blobnocache=true&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1274086250233&ssbinary=true

[27] COMISIÓN EUROPEA: *Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual*, (Texto pertinente a efectos del EEE) (2013/C 332/01). http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52013XC1115(01)

adecuación de las normativas estatales de los Estados miembros, establece una serie de limitaciones en cuanto a la intensidad máxima de las ayudas a la producción. En este caso nos interesa la normativa europea desde su encaje y combinación con los sistemas de incentivos fiscales que se están desarrollando, tanto a nivel estatal como foral, como herramientas básicas complementarias para la financiación de producciones cinematográficas.

Al igual que hacen las normas estatales de promoción artística, *mutatis mutandi*, la Comunicación Cine recoge que las obras audiovisuales, especialmente las películas, desempeñan un papel importante en la configuración de las identidades europeas, ya que reflejan la diversidad cultural de las distintas tradiciones e historias de los Estados miembros y regiones de la UE. Las obras audiovisuales son tanto bienes económicos, que ofrecen importantes oportunidades para la creación de riqueza y empleo, como bienes culturales que reflejan y configuran nuestras sociedades. Además, el propio Tratado reconoce la extraordinaria importancia del fomento de la cultura para la UE y sus Estados miembros, al incluirla entre las políticas de la Unión mencionadas específicamente en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)[28].

Se constata asimismo la preeminencia de las películas en el sector audiovisual por sus costes de producción e importancia cultural, y la frecuencia de las coproducciones internacionales, debido a la fuerte competencia de fuera de Europa.

En estas circunstancias, el fomento de la producción audiovisual por parte de la Comisión y de los Estados miembros desempeña un papel importante para garantizar que puedan expresarse su cultura y su capacidad creativa y que se refleje la diversidad y la riqueza de la cultura europea.

Más aún, la propia UE tiene un programa que apoya a los sectores del cine, la televisión y los nuevos medios (llamado MEDIA), que ofrece diversos regímenes de financiación. Cada uno de estos regímenes está centrado en distintos ámbitos del sector audiovisual, como regímenes destinados a los productores, distribuidores, agentes de ventas, organizadores de cursos de formación, operadores de nuevas tecnologías digitales, operadores de plataformas de vídeo a la carta, explotadores de salas de cine y organizadores de festivales, mercados y eventos promocionales. Además, MEDIA promueve la circulación y la promoción de películas europeas, poniendo especial énfasis en las películas europeas no nacionales[29].

---

[28] Art. 167.2 TFUE: «La acción de la Unión favorecerá la cooperación entre Estados miembros y, si fuere necesario, apoyará y completará la acción de estos en los siguientes ámbitos: […] la creación artística y literaria, incluido el sector audiovisual».

[29] Los fondos europeos de ayuda a la cinematografía proporcionan una ayuda anual de 2.100 millones €. *Vid*. http://www.obs.coe.int/about/oea/pr/fundingreport2011.html. Además, según el estudio sobre las repercusiones económicas y culturales de las condiciones territoriales en los regímenes de ayuda a las obras cinematográficas, los Estados miembros proporcionan anualmente 1.000 millones EUR adicionales a través de incentivos fiscales a las obras cinematográficas, http://ec.europa.eu/avpolicy/info_centre/library/studies/index_en.htm#territoriali sation

ISBN: 978-84-7777-502-7

Por tanto, la UE reconoce la necesidad de proteger la producción cinematográfica y audiovisual, todo ello dentro del marco de la legalidad europea, por lo que habrá que prestar atención al régimen de ayudas de Estado (art. 107 TFUE)[30].

## 1. Control de las ayudas estatales a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual

La normativa europea en materia de Ayudas de Estado, recogida fundamentalmente en los arts. 107, 108 y 109 del TFUE es, junto al Principio de No Discriminación Fiscal, uno de los pilares fundamentales del mercado común y la fiscalidad europea, pues impide que los Estados miembros puedan conceder ayudas a las empresas, incluyéndose dentro de este término las medidas de carácter fiscal que les permitan situarse en una situación ventajosa respecto a sus competidores[31].

Constatado que los Estados miembros aplican una amplia gama de medidas de apoyo a la producción de películas, programas de televisión y otras obras audiovisuales, y atendiendo a las razones culturales, de potencial creativo y con aspiración de generar la masa crítica de actividad necesaria para crear una dinámica de desarrollo y consolidación del sector a través de la creación de empresas productoras sólidamente asentadas, la UE entiende que deben tener un tratamiento incentivador[32].

Como señala la Comunicación Cine, la producción y distribución de obras cinematográficas no es solo una actividad cultural sino también una importante actividad económica. Por otra parte, los productores cinematográficos operan a nivel internacional y las obras audiovisuales se comercializan internacionalmente. Esto significa que estas ayudas en forma de subvenciones, incentivos fiscales u otro tipo de apoyo financiero pueden afectar al comercio entre Estados miembros. Los productores y obras audiovisuales que reciban ayudas probablemente contarán con una ventaja financiera y, por ende, competitiva, sobre los que no las reciban. En consecuencia, estas ayudas pueden afectar a la competencia y se considerarán ayudas estatales de conformidad con el art. 107.1 TFUE[33].

---

[30] Art. 107.1 TFUE: «Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

[31] Como sabemos, el art.107.1 del TFUE enuncia las condiciones que una medida debe cumplir para ser calificada como ADE, y por tanto ser incompatible con el Derecho europeo. Estos requisitos son 4: • Debe conceder una ventaja a sus beneficiarios. • La cual debe favorecer a determinadas empresas o producciones. Es decir, debe ser selectiva respecto de los beneficiarios. • Además, tiene que ser otorgada por un Estado miembro o con recursos públicos. • Y debe afectar a la competencia y/o a los intercambios entre Estados. Como se observa, los requisitos que establece el Tratado, tal y como se viene reiterando, permiten que un gran número de medidas, pertenezcan o no al ámbito fiscal, puedan ser calificadas como una ADE.

[32] En 2012 la industria cinematográfica de la UE produjo 1299 largometrajes, frente a 817 en los Estados Unidos (2011) o 1255 en la India (2011). En 2012, en Europa se vendieron 933,3 millones de entradas de cine.

[33] Comunicación Cine, parágrafo 8.

Esto significa que Comisión está obligada a evaluar la compatibilidad de las ayudas al sector audiovisual con el mercado interior, al igual que hace con las ayudas estatales a otros sectores (art. 108 TFUE).

Como sabemos, el art. 107.1 del TFUE prohíbe las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales que falseen o amenacen falsear la competencia y los intercambios comerciales entre los Estados miembros. El mismo artículo prevé que la Comisión puede eximir a algunas ayudas estatales de esta prohibición, como es el caso de las ayudas destinadas a promover la cultura cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en contra del interés común (art. 107.3 d) TFUE).

La cuestión de la promoción de las producciones cinematográficas y otras producciones audiovisuales viene siendo un ámbito regulado por la UE desde 2001[34].

## 2. Actividades contempladas como ayudas lícitas

El alcance de la consideración de ayudas lícitas actualmente va más allá de las ayudas estatales que se centraban en la producción de películas contempladas en normativas europeas anteriores (2011). Como en las estatales, ahora da cobertura también a otras actividades conexas, tales como la elaboración de guiones y el desarrollo, la distribución o la promoción de películas (en festivales de cine, por ejemplo). Se parte de la premisa de que el objetivo de proteger y promover la diversidad cultural de Europa a través de obras audiovisuales solo puede alcanzarse si las mismas llegan al público[35], por lo que una ayuda destinada únicamente a la producción podría estimular el suministro de contenidos audiovisuales sin garantizar la distribución y promoción adecuadas de la obra audiovisual resultante. Por ello, se tiene en cuenta que la ayuda abarque todos los aspectos de la creación cinematográfica, desde la concepción del argumento hasta la difusión pública[36].

## 3. Requisitos

### A. Requisito cultural

En el marco del art 107.3, d) del TFUE, las ayudas al sector audiovisual deben promover la cultura. Al evaluar un régimen de apoyo a las actividades audiovisuales, la Comisión reconoce que su cometido se limita a verificar si el Estado miembro en cuestión dispone de un mecanismo de verificación pertinente y eficaz para evitar errores manifiestos. Esto se lograría con la existencia de un proceso de selección cultural para determinar qué obras audiovisuales deben recibir ayuda, o de un perfil cultural que deben

[34] Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre determinados aspectos jurídicos vinculados a las obras cinematográficas y a otras producciones del sector audiovisual (2002/C 43/04) [COM(2001) 534 final].

[35] Recordemos que, con arreglo al principio de subsidiariedad establecido en el art. 5 del Tratado UE, la definición de las actividades culturales es en primer lugar una responsabilidad de los Estados miembros.

[36] La Comunicación Cine recoge algunas situaciones más, aparte de las cinematográficas, en las que no entramos.

ISBN: 978-84-7777-502-7

cumplir todas las obras audiovisuales como requisito para la obtención de ayuda. Además, el hecho de que una película sea de carácter comercial no excluye que pueda ser de carácter cultural[37].

Más aún, teniendo en cuenta la multiculturalidad y poli-lingüismo en la UE, la defensa y promoción del empleo de una o varias de las lenguas de un Estado miembro también contribuye a la promoción de la cultura[38]. Según jurisprudencia reiterada del TJUE, tanto la promoción de una lengua de un Estado miembro[39] como la política cultural[40] pueden constituir una razón imperiosa de interés general que justifique una restricción del ejercicio de la libertad de prestación de servicios. Esto da pie a que los Estados miembros pueden exigir, como condición para la ayuda, en particular, que la película se produzca en una lengua determinada cuando se haya establecido que dicha exigencia es necesaria y adecuada para perseguir un objetivo cultural en el sector audiovisual. Con ello, puede también favorecer la libertad de expresión de las diferentes corrientes sociales, religiosas, filosóficas o lingüísticas que existan en una región considerada. El hecho de que este criterio pueda constituir (en la práctica) una ventaja para las empresas productoras de películas que trabajen en la lengua amparada por tal criterio parece inherente al objetivo perseguido[41].

### B. Requisitos de territorialización de los gastos

Como hemos visto en el caso de España, cada autoridad competente en materia tributaria ha regulado las ayudas a producciones cinematográficas con el requisito de que las mismas o una parte determinada del presupuesto se realicen en su territorio. Es lo que se conoce como «requisitos de territorialización de los gastos». Igual ocurría en el caso de Bizkaia.

Técnicamente, se estaría incurriendo en una ayuda de Estado por selección territorial, por lo que la Comisión Europea se interesó por estas ayudas, ya que los requisitos de territorialización del gasto constituyen una restricción del mercado interior de producción audiovisual[42]. Tuvo constancia de que, en los Estados que aplican requisitos

---

[37] Convención de la UNESCO sobre la Protección y Promoción de la Diversidad de las Expresiones Culturales de 2005, art.4.4: establece que los bienes, servicios y actividades culturales hacen referencia a aquellos bienes, servicios y actividades que representan o transmiten expresiones culturales con independencia del valor comercial que puedan tener. Asimismo, establece que las actividades culturales pueden constituir un fin en sí mismas o pueden contribuir a la producción de bienes y servicios culturales.

[38] Sentencia de 5 de marzo de 2009, *UTECA*, asunto C-222/07, apartados 27-33.

[39] Sentencia de 13 de diciembre de 2007, *United Pan-Europe Communications Belgium*, C-250/06, apartado 43.

[40] Sentencia de 28 de octubre de 1999, *ARD*, C-6/98, apartado 50.

[41] Sentencia de 5 de marzo de 2009, *UTECA*, C-222/07, apartados 34 y 36.

[42] Llegó a encargar un estudio sobre las mismas, el *Study on the Economic and Cultural Impact, notably on Co-productions, of Territorialisation Clauses of state aid Schemes for Films and Audiovisual Productions* (2008), http://ec.europa.eu/avpolicy/docs/library/studies/territ/final_rep.pdf. En cualquier caso, no resultó concluyente ya que no logró esclarecer si los efectos positivos de las condiciones de territorialización superaban a los efectos negativos.

de territorialización, los costes de la producción cinematográfica son superiores a los observados en Estados que no lo hacen, por lo que los requisitos de territorialización pueden crear obstáculos a las coproducciones y hacerlas menos rentables.

En materia de ayudas de Estado, una medida nacional que dificulta el ejercicio de libertades fundamentales garantizadas por el Tratado solo puede ser aceptable si cumple varios requisitos: que esté justificada por razones imperiosas de interés general, que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo[43]. En el caso de las producciones cinematográficas, la Comisión entendió que las características específicas de esta industria (extrema movilidad, promoción de la diversidad cultural y lingüística…) podían ser una razón importante de interés general capaz de justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales, y que en ocasiones podrían ser necesarias a fin de mantener una masa crítica de infraestructura para la producción cinematográfica en el Estado miembro o la región que conceda las ayudas.

La Comunicación Cine de 2001 establecía un máximo de 80% del presupuesto de producción como requisito de territorialización de los gastos, aunque ningún Estado ha llegado a ese extremo, aunque la casuística es total. Básicamente, los mecanismos son:

— La concesión de ayudas (*i.e.* por un comité de selección) en forma de subvenciones directas, definidas, por ejemplo, como porcentaje del presupuesto de producción. En este caso, los requisitos de territorialización de los gastos deben limitarse a un máximo del 160% del importe de las ayudas.
— La concesión de ayudas definidas en proporción de los gastos de producción en el Estado miembro que las concede (*i.e.* en forma de incentivos fiscales). Para cada uno de estos mecanismos de ayuda se establecen unos límites de aceptación de esos requisitos para ser considerados legalizables por la Comisión[44]. Aquí existe el incentivo de gastar más en el Estado miembro para recibir más ayuda, y este limitar la actividad de producción elegible a la que tiene lugar en el Estado miembro que concede la ayuda, supone una restricción territorial. Por eso, el máximo de gastos que puede someterse a los requisitos de territorialización de los gastos equivale al 80% del presupuesto de producción.

Complementariamente, independientemente del mecanismo aplicado, cualquier régimen puede prever un criterio de elegibilidad que requiera un nivel mínimo de actividad de producción en el territorio del Estado miembro que concede las ayudas, sin que dicho nivel pueda rebasar el 50% del presupuesto de producción.

### C. Competencia para atraer grandes producciones extranjeras

En los últimos años varios Estados miembros han introducido regímenes con el objetivo de atraer a Europa producciones de gran relieve, en competencia mundial con las

[43] Sentencia *UTECA*, C-222/07, apartado 25.
[44] Apartado 50 Comunicación Cine.

ISBN: 978-84-7777-502-7

localizaciones e instalaciones de otros lugares (*i.e.* Estados Unidos, Canadá, Nueva Zelanda o Australia). Este tipo de producciones son necesarias para mantener una infraestructura audiovisual de elevada calidad, contribuir a la utilización de estudios y equipos cinematográficos de alta gama, así como al empleo de personal altamente cualificado, y ayudar a la transferencia de tecnología, conocimientos técnicos y experiencia. Además, la utilización parcial de las instalaciones por parte de producciones extranjeras ayudaría también a contar con las capacidades necesarias para realizar producciones europeas de gran relieve y calidad. Y en la medida en que también suelen contar con productores europeos, la Comisión considera que estas ayudas pueden ser compatibles, en principio, con el art. 107.3, d) del TFUE, en calidad de ayudas para promover la cultura bajo las mismas condiciones que la ayuda a la producción europea. En cualquier caso, la Comisión se reserva la supervisión de la evolución de este tipo de ayuda para garantizar que la competencia se basa fundamentalmente en la calidad y el precio y no en las ayudas estatales.

#### D. Producciones transfronterizas

Por lo general, las producciones estatales no se distribuyen fuera de sus territorios de origen, salvo que sean coproducciones en las que participan productores de varios Estados. Teniendo esto en cuenta, la Comisión considera que está justificada una mayor intensidad de ayuda en el caso de las coproducciones financiadas por varios Estados miembros en las que participen productores de varios Estados miembros.

### 4. Compatibilidad de la ayuda

En la evaluación de las ayudas en cuestión, la Comisión analiza dos parámetros: legalidad general y compatibilidad.

#### A. Legalidad general

Se analiza si el régimen de ayudas respeta el principio de «legalidad general», es decir, ha de verificarse que el régimen y las condiciones de elegibilidad y los criterios de concesión no contienen cláusulas contrarias a las disposiciones del TFUE en ámbitos distintos al de las ayudas estatales. Se comprueba que se han respetado los principios del TFUE que prohíben la discriminación por motivos de nacionalidad y garantizan la libre circulación de mercancías, la libre circulación de trabajadores, la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales (arts. 18, 34, 36, 45, 49, 54, 56 y 63 del TFUE).

Estos principios conllevan que los regímenes de ayudas no puedan reservar las ayudas exclusivamente a los nacionales del país, exigir que los beneficiarios sean empresas nacionales establecidas conforme al Derecho mercantil nacional (las empresas establecidas en un Estado miembro que actúen en otro a través de una sucursal o una oficina permanente deben poder recibir ayuda; además, este requisito de representación solamente debe ser aplicable en el momento del pago de la ayuda), u obligar a las empresas extranjeras que prestan servicios cinematográficos

a eludir las disposiciones y condiciones de la Directiva 96/71/CE con respecto a sus trabajadores desplazados[45].

Lo que sí puede establecerse es la exigencia de que hasta el 160% del importe de la ayuda concedida a la producción de una determinada obra audiovisual se gaste en el territorio del Estado miembro que la concede; o calcular el importe de la ayuda concedida a la producción de una determinada obra audiovisual como porcentaje de los gastos de producción cinematográfica realizados en el Estado miembro que la concede, generalmente en el caso de regímenes de ayudas en forma de incentivos fiscales. En ambos casos, los Estados miembros pueden exigir que una parte mínima de la actividad de producción sea realizada en su territorio para que los proyectos puedan recibir ayuda. Sin embargo, este nivel no puede rebasar en ningún caso el 50% del presupuesto de producción global, y el vínculo territorial no rebasará el 80% del presupuesto total de producción.

### B. Criterios específicos de compatibilidad (art. 107.3, d) del TFUE)

Atendiendo a la finalidad de promover la cultura, las ayudas a producciones cinematográficas pueden ser compatibles con la legalidad europea [art. 107.3, d) TFUE], y las empresas pertenecientes al sector pueden percibir también subvenciones de otra índole concedidas en virtud del art. 107.3, a) y c) TFUE (como ayudas regionales, ayudas a las PYME, subvenciones de I+D y ayudas para la formación y el empleo), dentro de las intensidades máximas cuando se dé una acumulación de ayudas.

Los criterios examinados por la Comisión en el caso de regímenes concebidos para apoyar actividades como la elaboración de guiones, el desarrollo, la producción, la distribución y la promoción de las obras audiovisuales susceptibles de ayuda son:

— La ayuda se destina a un producto cultural. Será cada Estado miembro quien velará por que el contenido de la producción subvencionada pueda clasificarse como cultural con arreglo a sus criterios nacionales siguiendo un proceso efectivo de verificación, a fin de evitar un error manifiesto[46].
— La intensidad de ayuda debe limitarse, en principio, al 50% del presupuesto de producción, con objeto de estimular iniciativas comerciales no subvencionadas (60% en el caso de coproducciones transfronterizas entre Estados miembros)[47].

---

[45] Directiva 96/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 1996, sobre el desplazamiento de trabajadores efectuado en el marco de una prestación de servicio, DO L 18 de 21.1.1997, p. 1.

[46] Este proceso podrá hacerse bien mediante la selección de las películas propuestas (por ejemplo, por expertos o por una persona a la que se encomienda la selección), bien, en ausencia de dicho proceso de selección, mediante el establecimiento de una lista de criterios culturales en relación con la cual se cotejará cada obra audiovisual.

[47] Con salvedades, para obras difíciles (como los cortometrajes, las películas que sean la primera o la segunda obra de un director, las obras de bajo presupuesto o aquellas obras que por otros motivos encontrarían dificultades para introducirse en el mercado. En virtud del principio de subsidiariedad, incumbe a cada Estado miembro establecer una definición de «película difícil» según los parámetros nacionales) o

ISBN: 978-84-7777-502-7

— En los casos de ayudas a la elaboración de guiones o al desarrollo, si bien en principio no hay límite, si el guión o el proyecto resultante acaba convirtiéndose en una película, los costes de la elaboración del guión y del desarrollo se incluirán subsiguientemente en el presupuesto de producción y se tendrán en cuenta para calcular la intensidad máxima de la ayuda a la obra audiovisual.
— No están autorizadas las subvenciones destinadas a actividades de producción específicas, salvo las ayudas a la elaboración de guiones, el desarrollo, la distribución o la promoción. Toda ayuda concedida a la producción de una obra audiovisual específica deberá contribuir a su presupuesto total, y el productor podrá elegir las partidas del presupuesto que se gastarán en otros Estados miembros. Con ello se pretende garantizar que la ayuda tenga un efecto incentivador neutro[48].
— Se incitará y ayudará a los productores a depositar una copia de la película subvencionada en la institución responsable del patrimonio cinematográfico designada por el órgano de financiación, con vistas a la preservación, y a una utilización no comercial específica, acordada con el titular o titulares de derechos en cumplimiento de los derechos de propiedad intelectual y sin perjuicio de una remuneración equitativa del titular o titulares de derechos, tras un período de tiempo establecido de común acuerdo en el acuerdo de subvención y de forma que no se interfiera con la utilización normal de la película.
— La ayuda se concede de manera transparente. Los Estados miembros deben publicar como mínimo la siguiente información en un único sitio web, o en un único sitio web que recoja información de varios sitios web: el texto íntegro del régimen de ayudas aprobado y sus disposiciones de aplicación, el nombre del beneficiario de la ayuda, la denominación y naturaleza de la actividad o proyecto que recibe la ayuda, el importe de la ayuda, y la intensidad de ayuda en proporción del presupuesto total de la actividad o proyecto subvencionados. Esta información debe publicarse en línea una vez que se haya adoptado la decisión de concesión, debe mantenerse como mínimo 10 años y estar a disposición del público sin restricciones.
— La modernización de las salas de cine, incluida su digitalización, puede recibir ayuda cuando el Estado miembro considerado pueda justificar la necesidad, proporcionalidad y adecuación de dicha ayuda.

Una cuestión a destacar es que, a la hora de determinar si se respeta la intensidad máxima de ayuda, habrá que tener en cuenta el importe total de las medidas de ayuda

---

para las coproducciones en las que participen países de la lista del Comité de Ayuda al Desarrollo (CAD) de la OCDE. Además, las películas cuya única versión original sea en una lengua oficial de un Estado miembro cuyo territorio, población o región lingüística sean limitados podrán considerarse obras audiovisuales difíciles en este contexto.

[48] Porque la asignación de una ayuda a partidas específicas del presupuesto de una película podría convertir dicha ayuda en una preferencia nacional por los sectores afectados por dichas partidas, lo cual sería incompatible con el Tratado.

pública de los Estados miembros a la actividad o proyecto subvencionados, independientemente de si la subvención se financia con fondos locales, regionales, nacionales o de la propia Unión Europea[49].

## 5. Medidas apropiadas para la promoción cinematográfica y audiovisual y mejora de las ayudas fiscales al cine

Desde la perspectiva europea, como medida apropiada a efectos del art. 108.1 TFUE, la Comisión propone que los Estados miembros ajusten sus regímenes vigentes en materia de financiación de películas a la normativa europea.

Además, entiende el órgano europeo que los Estados miembros deben confirmar a la Comisión su aceptación de la propuesta de medidas apropiadas, y que, a falta de respuesta, la Comisión entenderá que el Estado miembro en cuestión no acepta dichas medidas.

En los casos más recientes, la Comisión Europea declaró compatibles con el régimen de ayudas de Estado las nuevas deducciones fiscales al cine contenidas en la reforma fiscal, que amplía las ayudas a las producciones de cine en el Impuesto sobre Sociedades y fija una nueva deducción para atraer producciones extranjeras[50].

Como venimos señalando, las modificaciones del régimen español de deducciones fiscales para producciones cinematográficas y audiovisuales (que incluye también las representaciones teatrales y artes escénicas) fueron incluidas en la reforma del Impuesto sobre Sociedades que entró en vigor en enero de 2015, tras un análisis previo realizado por un grupo de trabajo interministerial que contó con la participación del propio sector.

En su momento, el Gobierno español notificó todos estos cambios a la Unión Europea. Tras un año de análisis, la respuesta de la Comisión Europea ha sido que los dichos incentivos son compatibles con el régimen de ayudas de Estado y con el mercado interior comunitario, concretamente con arreglo al art. 107 TFUE. Así, la Comisión no formulará objeciones respecto de las citadas modificaciones, recordando a España que deberá presentar los preceptivos informes anuales sobre la aplicación del régimen de ayuda.

Respecto a otros territorios, recordar que Canarias cuenta con incentivos fiscales adicionales, incluidos en la renovación del Régimen Económico Fiscal (REF), lo que permite una deducción adicional de 20 puntos respecto al régimen general del resto del territorio español.

---

[49] Los fondos otorgados directamente por los programas de la UE, como MEDIA, sin la participación de los Estados miembros en la decisión de subvención no son recursos estatales, por lo que las ayudas concedidas en virtud de los mismos no se tienen en cuenta a la hora de analizar si se respetan los límites de subvención.

[50] Nota de Prensa del MHAP, de 5 de febrero de 2016, http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/ GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2016/S.%20E.%20HACIENDA/05-02-16%20Nota%20Bruselas%20reba ja%20fiscal%20al%20cine.pdf

http://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/minhap/Paginas/2016/050216bruselascine.aspx

ISBN: 978-84-7777-502-7

En el caso de los Territorios Forales, dada su autonomía normativa en materia tributaria, deben cumplir con los mismos requisitos que el Estado en cuanto a la regulación de incentivos fiscales de este tipo. Por tanto, aunque aún no tengamos constancia de ello, es de suponer que las respectivas Diputaciones Forales comunicarán a la Comisión las medidas fiscales adoptadas. Como venimos señalando, siendo en la misma línea que las estatales, es de suponer que obtendrán también el beneplácito europeo.

## VI. EN CONCLUSIÓN

Para favorecer la inversión en producciones cinematográficas por parte de inversores privados, se ha establecido un sistema de deducción por inversiones cinematográficas. Están dirigidas a sujetos pasivos del IS e IRPF que realicen inversiones en largometrajes cinematográficos españoles o series audiovisuales de ficción, animación o documental. Éstas deben ser producciones autóctonas, con inversiones en el territorio que da la ayuda. Las deducciones se regulan tanto en territorio común del Estado como en los Territorios Forales, y se ha tratado de cumplir con los requisitos establecidos por la Unión Europea, que, si bien en principio las catalogaría como ayudas ilegales que vulneran las libertades comunitarias (art. 107.1 TFUE), por su objetivo cultural y lingüístico las engloba en la categoría de ayudas legalizables (art. 107.3 TFUE). Es decir, previa consulta a la Comisión, con la autorización de ésta se pueden adoptar dichas medidas.

Por tanto, cabe concluir que la propia Unión Europea, así como los Estados miembros y los entes sub-estatales que los componen, pueden regular incentivos fiscales (así como subvenciones y otro tipo de ayudas) respetando los límites y requisitos establecidos.

Ello está haciendo que inversores ajenos a las producciones cinematográficas inviertan en este tipo de actividades, consiguiendo reducir el porcentaje de su IRPF (con el consiguiente beneficio por ese diferir del pago tributario), además de que posteriormente esa inversión también se verá recompensada con un porcentaje de los beneficios propios de la película, añadiendo una rentabilidad extra. Anecdóticamente, algunos inversores han llegado a participar como extras, y se les invita a estrenos y promociones. Aunque no es algo que esté al alcance de todos, ya que supone tener una base imponible bastante alta en IRPF (con unos ingresos superiores a los 150.000 euros) y que la inversión sea superior a 50.000 euros. El resto, seguiremos yendo al cine a ver películas.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ARCE, Iñaki: «La deducción para producciones cinematográficas y audiovisuales en el Impuesto sobre Sociedades», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 208, 2015, pp. 7-12.

COMISIÓN EUROPEA: *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones sobre determinados aspectos jurídicos vinculados a las obras cinematográficas y a otras producciones del sector audiovisual* (2002/C 43/04) [COM(2001) 534 final].

COMISIÓN EUROPEA: *Comunicación de la Comisión sobre la ayuda estatal a las obras cinematográficas y otras producciones del sector audiovisual* (Texto pertinente a efectos del EEE) (2013/C 332/01).

GIL IKEDA, Marcelo: «As leis de incentivo e a política cinematográfica no Brasil a partir da «retomada»», *Eptic online: revista electronica internacional de economia política da informaçao, da comuniçao e da cultura*, ISSN-e 1518-2487, Vol. 17, n.º 3, 2015, pp. 163-177.

GONZÁLEZ, Ismael: «Reflexiones en torno a una posible modificación de los incentivos fiscales al cine», *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 853, 2012, p. 5.

MERINO JARA, Isaac: «Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 205, 2015, pp. 18-35.

MINISTERIO DE EDUCACIÓN, CULTURA Y DEPORTE: «Cine y fiscalidad en España. Guía práctica sobre los incentivos fiscales aplicables a las inversiones cinematográficas», en http://www.mecd.gob.es/cultura-mecd/dms/mecd/cultura-mecd/areas-cultura/principal/novedades/cine/2010/seminario-sobre-cine-y-fiscalidad-una-nueva-mirada-a-la-financiacion-e-inversion-en-la-produccion-de-cine-en-espana/Ciney fiscalidad.pdf

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: *Financiación autonómica,* http://www.minhap.gob. es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20 Autonomica/Paginas/Financiacion%20Autonomica.aspx (consulta 2016-02-14).

PÉREZ-BUSTANTE YÁBAR, David: «Fiscalidad de las Inversiones Cinematográficas en la nueva Ley del Cine», *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, n.º 25, 2009, pp. 171-177.

Consultas de la Dirección General de Tributos. http:// www.mecd.gob.es/cultura-mecd/dms/mecd/cultura-mecd/areas-cultura/principal/nove dades/cine/2010/seminario-sobre-cine-y-fiscalidad-una-nueva-mirada-a-la-financiacion-e-inversion-en-la-produccion-de-cine-en-espana/Cine_Apendicedocumental2.pdf

SUBERBIOLA GARBIZU, Irune: «Tax Lease y ayudas de Estado: perspectivas de futuro», en MERINO JARA, Isaac y UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio, *Tributación de las empresas vascas*, European Inklings (EUi), n.º 7, IVAP, 2015, pp. 532-566.

ISBN: 978-84-7777-502-7

# El «nuevo» *Tonnage Tax* a la luz del ejemplo europeo

Irune Suberbiola Garbizu

Sumario: I. Contextualización. II. Principales modelos de *Tonnage Tax* en el ámbito europeo. A. Introducción. B. Modelo Griego. C. Modelo Noruego. 1) Funcionamiento. 2) Elementos subjetivos. 3) Elementos objetivos. D. Modelo Holandés. 1) Funcionamiento. 2) Elementos subjetivos. 3) Elementos objetivos. III. *Tonnage Tax* en los Territorios Históricos. A. Contextualización. B. Configuración de los principales elementos del régimen. 1) Funcionamiento. 2) Elementos subjetivos. 3) Elementos objetivos. IV. El *Tonnage Tax* en la regulación del Territorio Común. A. Consideración del régimen sobre el tonelaje por parte de la Comisión Europea y consecuencias en la normativa de Territorio Común. B. Análisis del vigente TT. 1) Funcionamiento. 2) Elementos subjetivos. 3) Elementos objetivos. V. Diferencias entre Territorio Común y Territorio Foral. VI. Conclusiones. VII. Bibliografía.

Resumen: El presente trabajo tiene por objeto el análisis del régimen de las empresas de transporte marítimo contenido en la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades de los Territorios Históricos de Bizkaia y Gipuzkoa. Al respecto se repasan los principales sistemas de *Tonnage Tax* admitidos por el Derecho Comunitario y se examinan el funcionamiento y los elementos subjetivos y objetivos que conforman el régimen, comparándolo con la regulación estatal, y desde el prisma que confieren las Directrices comunitarias y la Decisión de la Comisión Europea de 17 de julio de 2013 (relativa a la ayuda estatal SA 21233 ejecutada por España: sistema español de arrendamiento fiscal), y la reciente sentencia del Tribunal Europeo de 17 de diciembre de 2015.

Palabras clave: *Tonnage Tax*, *Tax Lease,* Ayudas de Estado.

## I. CONTEXTUALIZACIÓN

La industria marítima y sus actividades conexas son un claro termómetro del estado de la economía mundial; una mayor afluencia del tráfico marítimo es reflejo del incremento de las transacciones económicas.

Este tipo de transporte facilita la exportación de productos nacionales y, además de dar muestra del alcance de los intercambios mercantiles existentes entre Estados, consolida la posición comercial de los mismos.

Para Europa, el transporte marítimo ha constituido una de las piedras angulares de su éxito y crecimiento económico, permitiendo que compita en un entorno global. En general, las industrias marítimas son una fuente importante de empleo e ingresos para la economía europea.

Aproximadamente el 90% del comercio de mercancías exterior de la UE se realiza por mar. El transporte marítimo de corta distancia representa el 40% de los intercambios dentro de la UE en términos de toneladas-kilómetros, y, cada año, más de 400 millones de pasajeros embarcan y desembarcan en los puertos europeos[1]. Estos datos dan muestra del significado estratégico de esta industria y de la vital importancia que tiene para nuestra economía.

Desde la década de 1970, la flota europea, su sector tecnológico y la construcción naval se han enfrentado a una feroz competencia de terceros países (sobre todo asiáticos), poco preocupados por la observancia de las normas sociales y de seguridad vigentes en el plano internacional.

Especialmente en la década de 1980, cuando el comercio comienza a internacionalizarse a una escala global, la industria marítima se expande rápidamente y las compañías navieras trasladan sus buques a países con tasas de registro muy bajas o inexistentes y con una libertad extrema a la hora de emplear mano de obra barata.

En esta tesitura, los países comienzan a desarrollar distintas estrategias[2] para atraer el abanderamiento de buques a su pabellón nacional, de suerte que se crea una gran competencia, incluso, dentro de la propia Comunidad Económica Europea, ya que la falta de medidas comunitarias de armonización favorece que algunos Estados miembros[3] adopten diferentes fórmulas de ayuda a los transportes marítimos.

Precisamente, los distintos regímenes de ayudas existentes obligan a la Comisión a formular, en 1989, sus primeras directrices en la materia, con el fin de lograr una cierta convergencia entre las medidas aprobadas por Estados miembros.

Se impulsa, así, la vuelta al registro comunitario de los buques, mediante suavización de las normas relativas a las tripulaciones, en particular, mediante la creación de segundos registros, que incluyen, por una parte, los «registros offshore», pertenecientes a territorios que gozan de una mayor o menor autonomía en relación con un Estado miembro y, por otra parte, los «registros internacionales», directamente vinculados al Estado que los ha creado.

En lo que a las ayudas fiscales se refiere, dentro de la Comunicación *El futuro del transporte marítimo. Medidas para mejorar las condiciones de funcionamiento de la flota comunitaria*[4], el documento SEC (89) 921 *Medidas financieras y fiscales con respecto a las operaciones de transporte marítimo con buques registrados en la Comuni-*

[1] http://ec.europa.eu/transport/maritime/index_en.htm

[2] Requisitos más laxos para el registro de buques, políticas liberales, relajación de los requisitos de seguridad y estándares sociales a aplicar a la tripulación…

[3] Principalmente Grecia.

[4] COM (89) 266. 3-8-89.

ISBN: 978-84-7777-502-7

*dad* reconoce expresamente, a la luz de lo dispuesto en el artículo 87 del Tratado CE (actual 107 TFUE), su naturaleza de ayudas de Estado, y establece la posibilidad de aplicarlas si resultaban compatibles con el mercado común, previo cumplimiento de la obligación de notificación contemplada en el artículo 88 (actual 108 TFUE).

A pesar de las expectativas generadas, el declive de las flotas comunitarias continúa produciéndose, por lo que las directrices son objeto de una revisión, que da lugar a la Comunicación de 1997 en la que se definen nuevas directrices sobre ayudas de Estado al transporte marítimo[5].

El elemento más importante de estas Directrices es el establecimiento generalizado en Europa de sistemas tributarios de tarifa única en función del tonelaje del buque, el *Tonnage Tax*[6].

Empero, las instituciones europeas no son, ni mucho menos, las inventoras de este régimen, ni el *Tonnage Tax* constituye la única medida tributaria que ejerce una vis atractiva sobre la industria marítima. En efecto, Grecia ya introdujo un régimen de tributación por tonelaje allá por 1957[7] y existen otros regímenes que recogen incentivos fiscales específicos para la industria marítima (como Brasil, China, Caraçao y St. Martin, Hong Kong, Filipinas, o Singapur) u ordenamientos que, si bien no exencionan de manera específica esta actividad, se caracterizan por un tipo impositivo efectivo bajo o muy bajo (Bermudas, Barbados, Islas Caimán…).

En cualquier caso, también la Comunicación de 1997 requiere una nueva redacción, por lo que, en 2004, con objeto de garantizar un entorno fiscal favorable que permita a los armadores europeos competir con los armadores de pabellones de conveniencia, la Comisión publica la Comunicación 2004/C13/3, de 17 de enero, que recoge unas nuevas Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo.

Su apartado 3.1 enmarca el tratamiento fiscal de las navieras haciendo referencia a las medidas adoptadas por los Estados miembros para mejorar el entorno fiscal de las compañías marítimas, entre otras, a través de la amortización acelerada de las inversiones, la posibilidad de reservar los beneficios derivados de la venta de buques con exención de impuestos durante un período determinado, o, por supuesto, la sustitución del régimen general del Impuesto de Sociedades por lo que nos ocupa en estas líneas, un impuesto sobre el tonelaje.

Tal y como comentábamos, estas reducciones fiscales aplicadas específicamente al sector marítimo se consideran ayudas de Estado, pero son aceptadas e incluso incentivadas por la propia Comisión[8].

---

[5] Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo (97/C 205/05).

[6] En adelante, indistintamente, *Tonnage Tax*, TT, régimen del tonelaje o régimen de las empresas de transporte marítimo.

[7] Al que siguieron con regímenes similares Chipre en 1963 y Malta en 1973.

[8] En el mismo sentido MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «El *Tonnage Tax*: un régimen fiscal de ayuda de estado auspiciado por la Comisión Europea», *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 12/2009, p. 16.

Prueba de ello es que, partiendo de las características que definen esta figura en las Directrices de 1997, se flexibilizan sus requisitos y amplía su ámbito de aplicación tanto desde un punto de vista objetivo, en lo que se refiere a los buques susceptibles de someterse a esta tributación, como desde un punto de vista subjetivo, en cuanto al pabellón que han de enarbolar los buques y las características de las empresas que ejercen la actividad.

Así, en cuanto al primero, la Comisión excluye la aplicabilidad del TT a buques cuya actividad sea extractiva, recreativa o realicen una prestación de servicio distinta a la conducción de personas y mercancías de un lugar a otro. En este sentido, la Comisión exige que sean buques que realicen un transporte marítimo, perfilando las condiciones en las que este régimen es aplicable para remolcadores[9] y dragas[10], por entender que en puridad dichas actividades no son estrictamente transporte marítimo[11].

En cuanto al segundo, para la aplicación del régimen de reducción fiscal se exige un vínculo con el pabellón de uno de los Estados miembros a través de los registros habilitados al efecto[12].

Asimismo, dentro de este ámbito subjetivo la Comisión incluye a entidades que, no siendo navieras, se dedican a la gestión de buques, al definirlas como personas morales que ofrecen diferentes tipos de servicios a los armadores, tales como la supervisión técnica, la contratación y la formación de la tripulación, la gestión de la tripulación y la explotación de los buques.

Por fin, si bien la última cláusula de las Directrices de 2004 señala que debieran ser revisadas transcurrido un ciclo de aplicación de siete años, es decir, en 2011, tras el oportuno período de consultas a los Estados miembros, otras instituciones e interesados, la Comisión resuelve, en febrero de 2013, la prolongación de las mismas por un período indefinido, hecho que viene a refrendar la bondad del régimen especial del *Tonnage Tax*.

---

[9] A los que se exige que más del 50% de la actividad de remolque realizada en un año constituya transporte marítimo en alta mar. Ver al respecto la Decisión de la Comisión de 19 de junio de 2002, C(2002) 901, sobre las ayudas de Estado aprobadas por los Países Bajos para los remolcadores holandeses que operan en puertos y en las aguas interiores de la Comunidad, en la que se declara incompatible la aplicación del esquema de tonelaje a los remolcadores portuarios.

[10] A las que se les aplica únicamente en la medida en que realicen transporte de lo dragado y se les requiere que el transporte por alta mar de los materiales que extraen represente más del 50% de su período operativo anual.

[11] Por definición, las dragas realizan una prestación de servicios y no de transporte. En cualquier caso, en ocasiones las dragas realizan el transporte del material previamente dragado, por lo que, como hemos dicho, son susceptibles de aplicar el TT siempre que el transporte por alta mar de materiales extraídos represente más del 50% de su período operativo anual y únicamente para determinar la base imponible con respecto a dichas actividades de transporte.

En este sentido es clarificadora la Decisión de la Comisión de 13 de enero de 2009 relativa a la Ayuda estatal C22/07 sobre la extensión a las actividades de tendido de cables y dragado del régimen que exime a las empresas de transporte marítimo del impuesto sobre la renta y las cotizaciones sociales de los trabajadores del mar en Dinamarca.

[12] Ver al respecto el anexo de las Directrices de 2004.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Este no es un hecho aislado. La propia Comisión aboga por la instauración del *Tonnage Tax* en distintos documentos de trabajo, como en la Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre los Objetivos estratégicos y recomendaciones para la política de transporte marítimo de la UE hasta 2018[13], en el Libro Blanco «Hoja de ruta hacia un espacio único europeo de transporte: por una política de transportes competitiva y sostenible»[14], o en las distintas ocasiones en las que, tras las preceptivas notificaciones de sus *Tonnage Tax* por los Estados miembros, decide autorizarlas.

Pasemos ahora a analizar cuáles son los principales modelos de *Tonnage Tax* que, habiendo sido autorizados por los estamentos europeos, están presentes en la legislación de dichos Estados.

## II. PRINCIPALES MODELOS DE *TONNAGE TAX* EN EL ÁMBITO EUROPEO

### A. Introducción

La principal ventaja de los regímenes fiscales sobre el tonelaje es que el tipo efectivo a aplicar sobre la actividad de la naviera es muy bajo, en ocasiones inferior al 1 %[15].

De hecho, el impuesto a pagar se basa en el tonelaje de registro de los buques, multiplicado por una cantidad fija. Es decir, se establece un sistema en el que la cuantificación de la base imponible se realiza por un método de estimación objetiva, en el que se considera el beneficio por tonelada, en lugar de los beneficios reales derivados de la explotación de un buque.

Así, en función del tonelaje del buque se aplica una escala que contiene distintos coeficientes para dar lugar a dicha base imponible. Todos los países europeos utilizan una escala regresiva debido a que los barcos más pequeños tienden a navegar con un mayor margen de beneficio por tonelada que los buques más grandes.

Sin embargo, pese a esa coincidencia, todavía hay diferencias entre los regímenes de las entidades navieras en función del tonelaje, en esencia, aquellas permitidas por las propias Directrices de 2004 y que afectan a las actividades cualificadas para su aplicación, a la propiedad del buque y/o su gestión, al período mínimo en el que debe aplicarse, a las ganancias derivadas de la venta de los navíos, y a los requisitos de abanderamiento del buque.

En cuanto a las actividades que pueden circunscribirse dentro de este régimen, sólo ciertas prácticas son aptas para el *Tonnage Tax*. En general, la mayoría de los regímenes fiscales sobre el tonelaje son aplicables al «transporte marítimo», es decir, el transporte de mercancías y de personas. Como hemos visto, siguiendo las directrices

[13] COM (2009) 8 final de 21.1.2009.

[14] COM (2011)144 final de 28.3.2011.

[15] PRICEWATERHOUSECOOPERS. Choosing a profitable course. European Tonnage Tax regimes for the shipping industry. https://www.pwc.be/en/transport-logistics/pdf/choosing-a-profitable-course-tonnage-tax.pdf

comunitarias, en determinados contextos el remolque, el dragado y/o la gestión de buques se consideran actividades comprendidas en el *Tonnage Tax*.

Por su parte, los contribuyentes que ejerzan dichas actividades deben tener un cierto grado de propiedad con respecto a los buques en los que las ejercen. El grado de titularidad requerido difiere entre los diferentes regímenes fiscales de tonelaje, y, por lo general, las condiciones a este respecto pueden resumirse en tres escenarios: a) la naviera es propietaria de un buque de navegación marítima o su interés en el mismo debe estar supeditado a un régimen de fletamento a casco desnudo; b) a la empresa de transporte se le permite fletar temporalmente y en algunas circunstancias en arrendamiento a casco desnudo; y c) la empresa de transporte puede incluir algún tiempo navíos fletados dentro del impuesto sobre el tonelaje.

Usualmente, estas condiciones en cuanto al nivel de propiedad son usadas en combinación con la exigencia de que, en lo que concierne al navío, cierto nivel de actividades de dirección se realice dentro de un país de la Unión Europea. Originariamente, en los regímenes de impuesto sobre el tonelaje aplicados por Estados miembros, por lo general, la dirección estratégica y comercial debía ser ejercida por sí misma por la empresa titular del navío para que el régimen pudiera ser aplicado. Sin embargo, como hemos visto, las nuevas Directrices de 2004 permiten a los Estados aplicar el *Tonnage Tax* incluso a empresas de gestión de buques.

En concreto, dentro de la Comunicación de 2004, las empresas de gestión se definen como aquellas que ofrecen diferentes tipos de servicios a los armadores, como la supervisión técnica, la contratación y la formación de la tripulación, la gestión de la tripulación y la explotación de los buques. A tenor de la Comisión, en algunos casos, a los *gestores de los buques se les confían tanto la gestión técnica como la gestión de la tripulación de los buques. En este caso, los gestores actúan como «armadores» clásicos en lo que respecta a las operaciones de transporte. Por otro lado, al igual que ocurre en el sector de los transportes marítimos, este sector registra una intensa y creciente competencia a escala internacional. Por estas razones,* a juicio de los organismos europeos, *parece adecuado ampliar la posibilidad de la reducción fiscal a los «gestionarios «de buques de esa categoría*.

A este respecto hay que señalar que existe, desde 2009, otra Comunicación[16] que establece orientaciones sobre las ayudas estatales a las compañías de gestión naviera que trae importantes novedades en la materia y que, en cierta manera, refleja la adhesión de Chipre[17] a la Comunidad, ya que viene a considerar que la externalización de actividades de gestión naviera no debe penalizarse fiscalmente, siempre que las compañías de gestión naviera cumplan los mismos requisitos que les son aplicables a los armadores, y que la prestación de estas ayudas a este tipo de compañías contribuya al logro de los objetivos de las Directrices de la misma forma que las ayudas a los primeros.

[16] C(2009) 132, DOUE 11.6.2009.

[17] Una de las mayores potencias mundiales en el sector de la gestión naviera.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Así las cosas, se establece la posibilidad de aplicación del *Tonnage Tax* a entidades de gestión técnica y de tripulaciones, excluyendo a las que se dediquen a la gestión comercial, siendo indiferente que dichos servicios se presten conjuntamente o por separado.

La inclusión de las empresas de gestión permite distinguir hasta cuatro tipos de dirección/gestión que habilitarían para la aplicación del TT: a) una dirección estratégica en la que se adoptan decisiones en cuanto a inversiones y desinversiones sobre los navíos y respecto a otras actividades de dirección; b) una dirección técnica náutica relativa a las actividades operacionales del navío; c) una dirección de tripulación que decida sobre el equipo de navegantes, y d) una dirección comercial, referida a actividades de fletamento y carga.

Pues bien, a tenor de las Directrices Comunitarias, *las empresas gestionarias de buques sólo pueden beneficiarse de la ayuda para los buques con respecto a los cuales garantizan la gestión de la tripulación y la gestión técnica en su totalidad.* En concreto*, para poder tener derecho a una ayuda, los gestionarios de buques deben asumir de parte del propietario la completa responsabilidad de la explotación del buque, así como recibir todos los deberes y responsabilidades impuestos por el Código Internacional de Gestión de la Seguridad*[18]*. En caso de que presten también otros servicios especializados, incluso relacionados con el funcionamiento del buque, deberá garantizarse una contabilidad separada para dichas actividades, que no pueden optar a los regímenes de reducción tributaria. La exigencia relativa a la cuota de pabellones de los Estados miembros descrita anteriormente también es aplicable a las empresas que gestionan los buques.*

Algunos ordenamientos establecen un período mínimo de aplicación del régimen, que, en la mayor parte de los casos, se establece en un plazo de 10 años.

En cuanto a las plusvalías generadas por la venta de navíos y equipos relacionados con las actividades de transporte marítimo, ciertos sistemas las excluyen de la tributación ordinaria.

Para ello se articulan distintos mecanismos, como, por ejemplo, que se exija la dotación de determinadas reservas a la entrada en el régimen sobre el tonelaje para que estén (o no) sujetas a impuestos y/o causen (o no) un diferimiento de las obligaciones fiscales; que se penalice el abandono del sistema si éste se realiza dentro del período mínimo de vigencia exigido; o, finalmente, que se establezcan reglas especiales respecto a la valoración del navío una vez transcurrido el período mínimo del sistema si es que se ha cejado en su aplicación.

Respecto al pabellón que deben enarbolar los buques sometidos a *Tonnage Tax*, la regla general es que sólo puede tratarse de navíos con bandera de Estados miembros o del Espacio Económico Europeo[19]. Recordemos que, a tenor de la Comisión, *el obje-*

[18] «Código IGS», Código internacional de gestión para la seguridad de la explotación de los buques y la prevención de la contaminación, adoptado por la Organización Marítima Internacional (OMI) mediante la resolución A.741(18).

[19] La exigencia relativa a la cuota de pabellones de los Estados miembros también es aplicable a las empresas que gestionan los buques.

*tivo de las ayudas de Estado en el marco de la política común de los transportes marítimos es fomentar la competitividad de las flotas comunitarias en el mercado mundial correspondiente. Por consiguiente, para poder acogerse a los regímenes de reducciones fiscales, es preciso demostrar un vínculo con un pabellón comunitario*[20].

Sin embargo, las Directrices de 2004 contemplan una excepción «nacional» a este requisito, de suerte que extraordinariamente se permite la aplicación del régimen del tonelaje a las flotas compuestas de buques que enarbolan otros pabellones, siempre que los Estados miembros garanticen que las compañías beneficiarias se comprometen a incrementar, o como mínimo a mantener, bajo el pabellón de uno de los Estados miembros la cuota de tonelaje que explotarán bajo dicho abanderamiento.

Existe, también, la posibilidad de que determinadas compañías navieras individualmente consideradas sean eximidas de la exigencia de bandera si la empresa maneja al menos el 60 por 100 del porcentaje medio de su tonelaje bajo una bandera de la Comunidad. En caso de que este requisito no se cumpliera, el *Tonnage Tax* no sería de aplicación en lo que concierne a los navíos adicionales no comunitarios.

Asimismo, se contempla la posibilidad de aplicar el *Tonnage Tax* en el caso de que la empresa naviera mantenga su proporción de tonelaje bajo banderas de la Unión Europea cuando las Directrices 2004 se hicieron aplicables.

Por último, en aplicación de las Directrices de la Comisión, siempre que una empresa controle empresas navieras a efectos de lo dispuesto en el artículo 1 de la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo[21], la exigencia de la cuota de tonelaje antes citada será aplicable a la empresa matriz y a las empresas filiales consideradas conjuntamente sobre una base consolidada.

Dentro de estos parámetros existen, como decíamos, tres grandes modelos de *Tonnage Tax,* el griego, el noruego y el holandés, que han servido de ejemplo no solo al resto de Estados miembros, sino, también, a muchas otras naciones marítimas. Pasemos a continuación a analizarlos.

## B. Modelo griego

Grecia es una nación eminentemente marina, con un sinfín de islas que conforman un archipiélago que ha propiciado la existencia de una importante flota mercante y grandes armadores. Por ello, no es extraño que desde antiguo se preocupara por configurar medidas que atrajeran el abanderamiento de buques a su pabellón, incluso desde un punto de vista fiscal.

En efecto, el modelo griego se introduce por primera vez en 1957 y se implementa, además de en la nación helena, en Chipre y Malta, aunque los métodos de cálculo aplicados por Chipre y Malta se diferencian ligeramente del griego[22].

---

[20] Punto octavo de las Directrices de 2004.

[21] DO L 193 de 18.7.1983, p. 1.

[22] Difieren en cuanto al número de grupos en la escala de tonelaje bruto. Por su parte, Malta, por ejemplo, aplica, junto a una cuota fija de impuesto a cada uno de seis grupos de tonelaje bruto, otra can-

ISBN: 978-84-7777-502-7

El modelo griego es de aplicación obligatoria para los propietarios de navíos que explotan sus buques.

Su técnica es bien sencilla. En primer lugar, la base imponible se calcula aplicando al tonelaje bruto del buque los coeficientes contenidos en una escala de cinco escalafones. En segundo lugar, se determina la cuantía a abonar utilizando un coeficiente corrector en función de la antigüedad del navío[23].

Junto con ello, otra característica del régimen griego es que, con independencia de las sociedades o holdings interpuestos entre la sociedad que los origina y el beneficiario final, la distribución de los beneficios derivados de las actividades sujetas al *Tonnage Tax* está siempre exenta.

En resumen, en Grecia, la obligación fiscal del propietario del buque (empresario individual, fundación, sociedad, establecimiento permanente…) se limita a lo establecido en el TT, sin que la actividad, ni los beneficios o plusvalías obtenidos por la enajenación del navío o la liquidación de la sociedad que lo ostenta, sean sometidos a la tributación ordinaria[24].

A diferencia de lo que ocurre con otros modelos de *Tonnage Tax,* lo que habilita para la aplicación del régimen no es la actividad realizada sino la propiedad del buque, que obliga su aplicación[25]. En cuanto al abanderamiento del mismo, si bien el TT se aplica, en principio, a navíos griegos, también se aplica a buques extranjeros cuya gestión se realice en Grecia.

## C. Modelo noruego

### 1) Funcionamiento

Pese a que en la actualidad el nuevo *Tonnage Tax* noruego (aprobado en 2007) se asimila al modelo holandés, consideramos pertinente la exposición de los aspectos más importantes de su anterior regulación para obtener una perspectiva global de los diferentes regímenes de tributación por tonelaje.

Aquel régimen, introducido en 1996, se basaba en las directrices de la Unión Europea y se practicaba tanto por Noruega (no miembro de la Unión Europea, pero sí del EEE), como por Finlandia.

En contraposición al patrón griego, en este régimen los impuestos sobre los beneficios de la explotación son aplazados hasta que las ganancias sean distribuidas, la

---

tidad por el exceso de tonelaje. Chipre, en cambio, establece 4 grupos en función del tonelaje bruto y aplica una deducción del 25% para con una antigüedad inferior a los 10 años junto con una deducción adicional del 30% si la dirección de navío es realizada en su territorio.

[23] Antes de la reforma operada en 2015, el coeficiente corrector atinente a la antigüedad del buque difería en función del destino (transporte de pasajeros o transporte de mercancías) al que se consagraba el buque.

[24] Excepcionalmente, para los ejercicios 2014-2016, debido a la hostilidad financiera padecida por la economía helena, se ha establecido una cuota adicional que equivale al doble del importe del TT abonado por cada navío durante el año inmediato anterior.

[25] Por lo que resulta irrelevante hablar de períodos mínimos de establecimiento del régimen.

empresa sujeta al TT salga del sistema o sea liquidada. Asimismo, a diferencia del modelo anterior, y al igual que el holandés, el *Tonnage Tax* se basa en el tonelaje neto del navío y no en su tonelaje bruto.

Respecto a su cálculo, el impuesto se determina mediante una escala impositiva decreciente en función del tamaño del buque, con cuatro grupos en Finlandia y 3 en Noruega, a cuyo importe, al igual que en el modelo griego, no se le aplica la tasa impositiva general. Noruega permite la aplicación de una deducción medioambiental para navíos eco-respetuosos. En Finlandia, a diferencia de Noruega, donde la escala decreciente se fija en el tonelaje diario, el *Tonnage Tax* se calcula con una base anual y los dividendos distribuidos por la empresa sujeta al régimen del tonelaje son totalmente imponibles en la empresa beneficiaria.

En lo que al período mínimo de aplicación del régimen se refiere, en Finlandia se fija en 10 años, mientras que en Noruega la opción debe realizarse anualmente, de suerte que, si el contribuyente decide su salida del mismo, provoca la imposición de unos rendimientos que se calculan como si se hubiera producido una enajenación del activo a precio de mercado.

En este orden de asuntos, dentro de los impuestos que gravan los beneficios empresariales, las plusvalías no tributan en tanto las ganancias derivadas de la actividad no sean distribuidas. En Noruega se aplica una exención a los accionistas de empresas navieras que residan en el EEE, así como a aquellos que, estando fuera del mismo, no tengan su residencia en una jurisdicción de baja fiscalidad, siempre que cumplan ciertas condiciones.

Asimismo, los beneficios derivados de la transmisión de acciones de empresas que no se encuentran en las mencionadas circunstancias para la obtención de la exención de participación, están exentos si sus activos están habilitados dentro del modelo de impuesto de tonelaje[26]. El resto de plusvalías e ingresos financieros se someten a una tarifa del 28% cuando la empresa tributa por el *Tonnage Tax*.

#### 2) Elementos subjetivos

En Noruega el régimen es únicamente aplicable a Empresas de Responsabilidad Limitada de esta nacionalidad, mientras que en Finlandia se aplica a entidades finlandesas y establecimientos permanentes. En ningún caso se aplica a entidades de mera gestión marítima.

#### 3) Elementos objetivos

En cuanto a los buques y actividades que cualifican para la utilización de este régimen, deben ser naves operativas para el transporte internacional, actividades sobre las plataformas continentales no noruegas, suministros domésticos, buques sísmicos y prácticos, en tanto que su régimen de titularidad debe ser el de propiedad, el de fletamento a

[26] Sin embargo, como hemos visto, tales beneficios tributarán una vez se distribuyan o se opte por la salida del régimen de tonelaje.

ISBN: 978-84-7777-502-7

casco desnudo o fletamento temporal[27]. El abanderamiento de los buques sometidos al *Tonnage Tax* debe ser bajo pabellón de un Estado miembro de la UE o del EEE.

## D. Modelo holandés

### 1) Funcionamiento

El modelo holandés se formula en 1996, antes de la publicación de las Directrices de la Unión Europea, y se implementa por la mayoría de sus Estados: Bélgica, Dinamarca, Francia, Alemania, Noruega, Irlanda, Italia, Polonia, España, Reino Unido y Suecia.

Como en los casos anteriores, el beneficio por la explotación de los navíos sujeto a tributación está basado en su tonelaje y no sobre los resultados reales de las operaciones realizadas con los mismos.

Al efecto, se establece una escala en función del tonelaje neto del buque, que se divide en escalafones[28] a los que se aplica un coeficiente por día de explotación. La magnitud resultante funciona como base imponible a la que se le aplica el tipo impositivo general. Así las cosas, el *Tonnage Tax* se aplicaría al cálculo del beneficio de las actividades de transporte marítimo y actividades conexas; en lo que no atañe a este tipo de actividades, los beneficios generados por la naviera se someten a las reglas de tributación general.

En el caso holandés, la opción por este régimen tributario debe hacerse en el año 1 y mantenerse durante 10 años, se haya ejercitado o no. Por el contrario, otros Estados en los que se ha implementado este modelo establecen otros cronogramas. En Bélgica, por ejemplo, la opción se ejercita en cualquier momento, y siempre que se haga debe mantenerse durante 10 años. En Polonia, la opción, que es fijada para 5 años consecutivos, se puede realizar dentro de los 20 primeros días naturales del ejercicio en el que se pretenda hacer valer el *Tonnage Tax*, y si se trata de una compañía naviera que comienza las actividades sujetas al régimen de tonelaje en el curso del ejercicio fiscal, hasta el día anterior al inicio de estas actividades.

En lo que se refiere a la tributación de los beneficios, dejando a un lado lo antedicho respecto a la aplicación del tipo impositivo general, las plusvalías generadas no son objeto de ningún impuesto adicional.

Se recoge un régimen de obligaciones fiscales diferidas en cuanto que en la entrada al sistema se realiza una valoración a precio de mercado del buque sometido a TT, y que queda reflejada en unas reservas de aplicación necesaria en caso de que se abandone el régimen antes de la finalización del período mínimo establecido.

Esta obligación tributaria diferida desaparece una vez finalizado el plazo mínimo establecido para la aplicación del *Tonnage Tax*.

Como decíamos, en general, las plusvalías derivadas de cualquier ámbito del ejercicio de las actividades ligadas a la tributación por tonelaje forman parte del mismo y

[27] En Finlandia se permite un máximo de tiempo arrendado del 50% sujeto a condiciones.

[28] Cuatro en la regulación específica holandesa, pero de número variado en las distintas jurisdicciones.

no se someten a ninguna tributación adicional. Sin embargo, existen excepciones: en Francia, las plusvalías se someten al tipo impositivo general; en Polonia, a las plusvalías derivadas de la venta de navíos se les aplica un tipo fijo salvo que se reinvierta el importe obtenido por la venta en la adquisición, modernización, renovación o reconstrucción de la flota dentro de 3 años a partir del momento de venta; en Reino Unido no se establece ninguna obligación tributaria diferida.

En otro orden de asuntos, como norma general se exige el abanderamiento bajo pabellón UE o EEE, salvo en el caso de Alemania, cuyo requisito es de registro en lugar de abanderamiento.

#### 2) Elementos subjetivos

Los contribuyentes que se pueden beneficiar de este régimen especial son todo tipo de empresarios (también individuales), fundaciones, personas jurídicas, sociedades e incluso establecimientos permanentes[29].

#### 3) Elementos objetivos

En cuanto a las actividades que cualifican para la aplicación de este régimen, al igual que en las Directrices europeas, comprenden tanto la operación de buques de transporte internacional como las actividades de dragado y remolque, con la condición de que más del 50% de estas últimas se realice en el mar. Asimismo, se exige que el propietario o el arrendador del buque a casco desnudo ejerza ciertas actividades de dirección en lo que concierne al navío.

Dentro de estas actividades, en Bélgica se permite la dirección comercial para terceros; en Dinamarca y los Países Bajos, la dirección técnica y de tripulación para terceras empresas; en Alemania el régimen de tonelaje a menudo puede ser utilizado para actividades de gestión; y en Polonia también se permite, pero exigiendo condiciones adicionales.

En lo que se refiere al grado de titularidad de los buques, al igual que en el modelo noruego se exige que se trate de naves en propiedad, navíos fletados a casco desnudo o arrendados por un período (siempre que se cumplan determinados requisitos adicionales)[30].

---

[29] Existen ordenamientos donde únicamente las personas jurídicas pueden beneficiarse de este régimen.

[30] En Dinamarca se permite un máximo del 80% del tonelaje de la flota en situación de arrendamiento temporal sin opción de compra (pues si contiene dicha opción se considera en propiedad). Bélgica y el Reino Unido permiten, por su parte, un máximo del 75% del tonelaje de la flota en fletamento temporal.

La propia Comisión ha venido a refrendar la bondad de la inclusión de buques fletados por un tiempo determinado en el Procedimiento SA. 14551 (2013/C) (ex 2012/MC) sobre el Régimen fiscal a tanto alzado en función del tonelaje en favor de empresas de transporte marítimo de Francia, al considerar que *el mantenimiento de un límite a la admisibilidad de las actividades realizadas en buques fletados por un tiempo determinado y que no enarbolen pabellón de un Estado miembro está justificado por la realización de los objetivos de las Directrices comunitarias de 1997 y 2004, como muestra*. En la misma línea se pronuncia en su Decisión relativa al régimen de ayudas C 2/08 sobre la modificación del sistema del impuesto sobre el tonelaje irlandés.

ISBN: 978-84-7777-502-7

## III. *TONNAGE TAX* EN LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

### A. Contextualización

La Comunidad Autónoma del País Vasco goza de una enraizada historia naval ligada a sus navegantes, a sus atarazanas, y a las naves que desde antiguo han surcado los mares transportando las mercancías elaboradas tierra adentro[31].

Los astilleros de la Comunidad Autónoma del País Vasco[32], junto con los ubicados en las zonas industriales de Galicia y Asturias, son herederos de una larga tradición de construcción naval y gozan de un reconocido prestigio internacional basado en una sofisticada tecnología, diseño y calidad.

El conjunto del sector marítimo vasco tiene una notable presencia en la economía de CAPV, representa aproximadamente el 2,1% del PIB, genera 6.992[33] empleos directos y presenta una gran capacidad exportadora, de entre el 80 y el 85% de su producción.

El sector está integrado por medianas empresas, muchas de ellas familiares, que exportan el 90% de una producción en la que destacan fundamentalmente los buques multifuncionales y artefactos para la industria extractora de petróleo, los buques de investigación oceanográfica, la construcción de barcos de pasajeros y de carga, de buques hospital, dragas, remolcadores, pesqueros, *ferries*, yates de lujo y buques militares de varios tipos.

Por su parte, entre los puertos ubicados en nuestras costas, como puertos de interés general que son[34], se distinguen los de Bilbao y Pasajes, cuyas instalaciones de entrada y salida de productos petrolíferos, de mercancías generales, vehículos y bienes siderúrgicos, los convierten en importantes centros estratégicos en el tráfico marítimo entre la península y los países de la Europa Atlántica.

Es precisamente en estos puertos donde se abrigan los buques de nuestras principales empresas navieras, buques que, habiendo sufrido una deslocalización de sus pabellones a jurisdicciones más atractivas, pretenden repatriarse valiéndose de los instrumentos facilitados por la propia Comisión Europea, en un primer estadio, a través de las Directrices de 1997.

En efecto, la primera vez que se introduce este método de estimación objetiva[35], el régimen de tributación por tonelaje, en el ordenamiento vizcaíno es en 2003, estando

---

[31] En concreto, la provincia de Vizcaya controlaba en 2002 (según datos extraídos de la Autorización del Tonnage Tax vizcaíno como Ayuda de Estado compatible) aproximadamente una tercera parte de la flota española y aportaba hasta el 40 de los marinos de la misma.

[32] Cuyos principales estandartes son Astilleros de Zamakona, S.A., Astilleros de Murueta S.A.y Balenciaga S.A.

[33] El Foro Marítimo Vasco calcula que por cada empleo que la industria marítima genera se crean 2,5 en otros sectores.

[34] Razón por la cual son los únicos que no se han transferido al Gobierno Vasco.

[35] La posibilidad de cuantificar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a través del método de estimación objetiva se recoge en la Norma Foral 5/2002, de 30 de abril, de Medidas Tributarias (BOB de 21 de mayo de 2002, n.º 95), que introduce un nuevo apartado 4 en el artículo 10 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, cuya redacción reza de la siguiente manera:

aún vigentes los contenidos de la Comunicación de 1997, a través de la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, por la que se modifica la normativa reguladora de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por su parte, el Territorio Histórico de Guipúzcoa se ha valido de la modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades[36], acometida por la Norma Foral 2/2014, para incluir un régimen idéntico al del Territorio Histórico de Vizcaya.

La inclusión del régimen vizcaíno, no así el guipuzcoano[37], es autorizada mediante la autorización del *Tonnage Tax* español por parte de la Comisión[38] como Ayuda de Estado compatible en 2002[39], y es paralela a la producida un año antes en el Territorio Común. A este respecto debemos decir que, si bien ambos regímenes son similares, existen sutiles divergencias. Para llegar a esta conclusión pasemos primero a analizar el contenido del régimen vizcaíno de las empresas de transporte marítimo.

## B. Configuración de los principales elementos del régimen

Según comentábamos, la Norma Foral 5/2003, de 26 de marzo, introduce, para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002, una modificación en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, consistente en la inclusión de un Régimen especial de las empresas de transporte marítimo en sus artículos 53 y 54.

---

«4. *En el régimen de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Norma Foral*».

A juicio de MARTÍNEZ BÁRBARA («La tributación por tonelaje, esa rara avis del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia tan común en la UE», *Forum Fiscal de Bizkaia,* n.º 151, p. 35), mediante la referencia a «*los sectores de actividad*» lo que hace el legislador vizcaíno *es sentar las bases para introducir en la tributación empresarial, sin violentar demasiado la concepción actual del Impuesto sobre Sociedades, una Ayuda de estado al sector del transporte marítimo de naturaleza fiscal compatible con el Derecho Comunitario como es el Tonnage Tax*». Como bien apunta la autora, la introducción de un método de estimación objetiva (principalmente ideado para la determinación de la base imponible en aquellos casos en los que se pretenden suavizar las obligaciones formales exigidas al contribuyente en atención a los costes que puedan suponer para pequeños empresarios, personas físicas…) sólo se puede sostener desde un punto de vista de justicia tributaria para el caso de las personas jurídicas (obligadas por la legislación mercantil a férreos formalismos contables…), si se habilita para la concesión de Ayudas de Estado tributarias al amparo de lo dispuesto en el ordenamiento europeo, en este caso, en forma de *soft law*, según lo recogido en la Comunicación de 1997 en la que se definen nuevas directrices sobre ayudas de Estado al transporte marítimo.

[36] En adelante NFIS.

[37] La Hacienda guipuzcoana no ha notificado expresamente a la Comisión Europea su contenido, pero, dado que es idéntico al autorizado a la Diputación Foral de Vizcaya, en principio, no debería plantear problemas en este sentido.

[38] Autorizado por la Comisión el 27 de febrero de 2002 (N 736/2001).

[39] Ayuda estatal N 572/2002-España. Introducción de un régimen de impuesto sobre el tonelaje en Vizcaya (Diputación Foral de Bizkaia), C(2003)389fin.

ISBN: 978-84-7777-502-7

Entre los distintos modelos de *Tonnage Tax* existentes, tanto el régimen del Territorio Común como el del Territorio Histórico de Vizcaya optan por el modelo más generalizado, el modelo holandés. Las características que a continuación mostraremos son ejemplo, por tanto, de las anteriormente mencionadas para países como Bélgica, Dinamarca, Francia, Alemania, Noruega, Irlanda, Italia, Polonia, Reino Unido o Suecia.

1) Funcionamiento

El régimen ofrece a las empresas de transporte marítimo internacional con domicilio fiscal en Bizkaia la posibilidad de tributar por sus operaciones marítimas internacionales en los términos expresados en el apartado 3) de este epígrafe basándose en una renta determinada sobre la base del tonelaje neto de su flota en lugar de en la renta real.

Por cada buque sujeto al *Tonnage Tax*, el impuesto sobre sociedades referente a las actividades con él relacionadas se fija en una cantidad global calculada aplicando una escala segmentada en tramos agrupados por toneladas netas[40] y períodos de 24 horas[41].

Al igual que en el resto de jurisdicciones antes analizadas, la base imponible del impuesto se calcula de manera individual y con una escala decreciente por cada buque operado por la naviera. Asimismo, está expresamente prohibida su compensación con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Siguiendo al modelo holandés, la magnitud obtenida se aísla del resto de actividades no cualificadas para el *Tonnage Tax*, a las que se les aplica el régimen general del impuesto, fijándose sobre ella únicamente el tipo impositivo general. La cuota íntegra resultante no puede ser objeto de reducciones, correcciones en materia de aplicación del resultado, ni deducciones.

Por su parte, el beneficio obtenido por el resto de actividades realizadas por la entidad naviera se determina ejecutando el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, incluyéndose todos los ingresos y gastos directamente relacionados con su obtención y la parte de los gastos generales que proporcionalmente les correspondan[42].

Desde un punto de vista formal, a los efectos del cumplimiento de este régimen especial, la entidad deberá disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos o indirectos, correspondientes a cada uno de los buques acogidos al mismo así como los activos afectos a su explotación.

---

[40] Originariamente 4 tramos, que pasan a ser 3 tras la reforma del Impuesto sobre Sociedades operada en 2013.

[41] A estos efectos no se computan los días en los que el buque no esté operativo como consecuencia de reparaciones ordinarias o extraordinarias.

[42] Habida cuenta de la estanqueidad de la base imponible del *Tonnage Tax*, la cuota derivada de la base imponible general no puede minorarse por la aplicación de las deducciones generadas por la adquisición de buques sujetos al régimen de las empresas de transporte marítimo.

En otro orden de asuntos, como hemos podido observar, las plusvalías generadas por la transmisión de buques afectos al régimen tienen un tratamiento común tanto en el modelo griego como en el holandés.

En el caso del *Tonnage Tax* de los Territorios Históricos, el artículo 71 de las respectivas normal forales establece que, como regla general, las plusvalías derivadas de la transmisión de buques afectos están exentas.

Ello no obstante, cuando se trate de buques cuya titularidad ya se ostentaba cuando se accedió al régimen especial, o de buques usados adquiridos una vez comenzada la aplicación del mismo, la normativa foral intenta gravar las plusvalías devengadas, pero no realizadas, en el momento de la entrada en el régimen, estableciendo una serie de cautelas que garantizan que solo se incluya en la base imponible objetivamente determinada la parte de la plusvalía que se haya generado durante el tiempo en el que el buque ha estado afecto al régimen[43]. El incumplimiento de dichas cautelas y sus consecuencias están explícitamente tipificados en el apartado 71.5 de la NFIS[44].

Para ello, en el primer ejercicio en que sea de aplicación el régimen, o en el que se hayan adquirido los buques usados, se establece bien la obligación de dotar una reserva indisponible, equivalente a la diferencia positiva entre el valor normal del mercado de cada uno de los buques cuya titularidad se ostentaba cuando accedió a este régimen especial y su valor neto contable; bien la obligación de especificar, en la Memoria de sus cuentas anuales, la citada diferencia de forma separada por cada uno de ellos, y durante todos los ejercicios en los que se mantenga la titularidad de los mismos.

En el caso de buques usados adquiridos una vez comenzada la aplicación de este régimen, se procederá dotando la reserva por la diferencia positiva que, en su caso, se produzca entre el valor de adquisición y el valor de mercado del buque.

Como cautela adicional, se señala que en el caso de buques adquiridos mediante una operación en la que se haya aplicado el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo, el valor neto contable se determinará partiendo del valor de adquisición por el que figurasen en la contabilidad de la entidad transmitente.

El incumplimiento de la obligación de la disposición de la reserva o de la obligación de indicación en la memoria constituyen infracción tributaria, sancionándose con una multa pecuniaria proporcional del 5 por 100 de la citada diferencia. En el Territorio Histórico de Vizcaya se explicita que esta sanción puede reducirse por conformidad y pago en un 30% de su importe, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 193 de su Norma Foral General Tributaria.

En definitiva, el importe de la citada reserva positiva tributa únicamente cuando el buque del que procede se afecte a actividades distintas de las acogidas al TT o en el

[43] Artículo 71.2.
[44] Antiguo 53.8.

ISBN: 978-84-7777-502-7

ejercicio en el que se transmita el buque[45]. En estos casos, el importe de la reserva se añade a la base imponible determinada objetivamente cuando se haya producido la transmisión, salvo que se reinvierta el importe total obtenido en la enajenación en los términos previstos para la reinversión de beneficios extraordinarios en el artículo 36 de las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades.

En esta tesitura, con el objeto de clarificar el papel que juega la aplicación del *Tonnage Tax* en la consideración del Sistema Español de Arrendamiento Financiero (SEAF) como ayuda de Estado ilegal, conviene aquí mencionar que el número cinco del artículo 47 ter del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia[46], a los efectos de lo dispuesto en el TT respecto a las plusvalías generadas por la transmisión de los buques que lo cualifican, indica que *no tendrán la consideración de buques usados aquellos que hayan sido adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero cuyos efectos fiscales hayan sido objeto de previa autorización por parte de la Administración tributaria o de un contrato de arrendamiento en el que el arrendador haya aplicado para el buque objeto del contrato lo dispuesto en la Disposición Adicional Novena o en el apartado 10 del artículo 116 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.*

Al igual que ocurriera en Territorio Común, tras la Decisión de 17 de junio de 2013, la posibilidad de considerar como nuevos los buques adquiridos a través de una estructura SEAF ha sido suprimida en la redacción dada en el artículo 39 de Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, al ámbito de aplicación y contenido de la comunicación en el régimen de las Empresas de Transporte Marítimo.

Por su parte, en lo que se refiere al período mínimo de aplicación del régimen, el artículo 72 de las Normas Forales señala que la opción por el *Tonnage Tax* tiene una validez mínima de 10 años prorrogables por períodos adicionales de otros diez.

Cuando existan causas justificadas, el contribuyente puede solicitar a la Administración tributaria la aplicación del régimen por un período diferente, que nunca será inferior a 5 años.

Como cautela, la no aplicación del régimen por el contribuyente durante ese período mínimo de 10 años imposibilitará su inclusión en los 5 años siguientes al último en que hubiera sido aplicado el régimen.

---

[45] No se considera producida la transmisión del buque en los casos en los que la misma se efectúe, de forma directa o indirecta, con ocasión de una operación sujeta al régimen especial de fusiones, escisiones… siempre que la entidad adquirente cumpla los requisitos de dotación de la reserva o especificación en la memoria en los mismos términos en los que constaba en la contabilidad de la transmitente.

[46] Tal y como hiciera en su día el artículo 50.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en Territorio Común.

En cualquier caso, el incumplimiento de los requisitos establecidos en el régimen origina, en el ejercicio de incumplimiento, la obligación de ingreso, junto con la cuota correspondiente a ese período impositivo, de las cuotas que hubieran debido ingresarse aplicando el régimen general del impuesto correspondientes a la totalidad de ejercicios en los que fue de aplicación, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que en su caso resultaran procedentes. Ello no obstante, este último inciso no es de aplicación en los supuestos en los que el incumplimiento sea debido a circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente o a causas de fuerza mayor[47].

Una característica distintiva del *Tonnage Tax* de los Territorios Forales, inexistente en Territorio Común, es que el sometimiento al régimen del tonelaje está supeditado a la comunicación[48] por el contribuyente a la Administración tributaria y no a la autorización concedida por esta última, tal y como inicialmente se disponía en el artículo 128.1.a del TRLIS y en el vigente artículo 117 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A diferencia de otros ordenamientos en los que, como hemos visto, se exige que la opción se efectúe en el primer año en que la sociedad comienza a realizar actividades de transporte marítimo, en los Territorios Forales se permite que esta opción se realice en cualquier ejercicio, siempre que sea dentro de los dos meses siguientes a la finalización del período impositivo en que se desee que surta efecto.

### 2) Elementos subjetivos

En origen, cuando el régimen especial de tonelaje es aprobado en aplicación de las Directrices de 1997, se articula como una opción para aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que exploten buques propios o arrendados[49]. Asimismo, también es de aplicación a las personas físicas que, cumpliendo las condiciones y requisitos establecidos en el régimen, determinen el rendimiento neto de este tipo de actividades en régimen de estimación directa[50].

Se exigen, además, dos requisitos adicionales. Por un lado, se establece la obligación de que el régimen se aplique a la totalidad de los bienes explotados, en propie-

[47] Véase al respecto la Consulta de la Hacienda Foral de Vizcaya de 16 de junio de 2003 en la que el órgano foral resuelve que el incumplimiento del TT por causas no imputables al sujeto pasivo no determina la regularización de la situación tributaria de los ejercicios en que fue de aplicación.

[48] En el caso de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal la comunicación deberá estar referida a todas las entidades del grupo fiscal que cumplan los requisitos para la aplicación del régimen.

[49] Ver al respecto la Consulta de la Hacienda Foral de Vizcaya de 19 de marzo de 2007, según la cual, los rendimientos de la explotación de un buque ajeno por alguno de los títulos previstos en el *Tonnage Tax* pueden determinarse por el mismo cuando la referida explotación recaiga sobre la totalidad del buque, excluyéndose aquellos supuestos de explotación parcial. Asimismo, consultar también la Consulta de la Hacienda Foral de Vizcaya de 7 de enero de 2004 mediante la que se permite la aplicación del TT a sociedades gestoras de buques arrendados.

[50] Artículo 53.10 de la derogada Norma Foral 3/1996, actual 70.9 de la Norma Foral 11/2013.

ISBN: 978-84-7777-502-7

dad o en arrendamiento. Tratándose de entidades que tributan en consolidación fiscal, la opción por el *Tonnage Tax* debe abarcar a los buques de todas las entidades que conformen el grupo[51].

Por otro lado, siguiendo las posibilidades contempladas en las Directrices de 1997, no se exige que los buques naveguen bajo pabellón comunitario; de no enarbolar bandera comunitaria[52], se exige que su gestión se realice estratégica y comercialmente desde un país miembro de la UE.

Recordemos que, pese a que inicialmente se entendía por gestión estratégica y comercial la asunción del control y riesgo de la actividad de navegación marítima o de trabajos en el mar, la Comunicación de 2004 relaja las exigencias en cuanto a la gestión de los buques, permitiendo la inclusión en el régimen de las *ship management companies*, es decir, aquellas entidades que, sin ser navieras, se dedican a la gestión de navíos, y la Comunicación de 2009 adapta el significado de lo que debe entenderse por gestión a la gestión técnica y de tripulación.

Pues bien, el *Tonnage Tax* vizcaíno se hace eco de esta evolución, permitiendo también la inclusión en el régimen de las entidades dedicadas a la gestión técnica y de tripulación en su totalidad de los buques a los que sea de aplicación este régimen.

Finalmente, cabe destacar que, aun cuando en los términos antedichos los sujetos pasivos que realicen las actividades que cualifican para la aplicación del régimen cumplan todos los requisitos subjetivos, éste no resulta de aplicación durante los períodos impositivos en los que concurran las tres siguientes circunstancias: 1) que la entidad tenga la condición de mediana o gran empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea; 2) que perciban una ayuda de Estado de reestructuración concedida al amparo de lo establecido en la Comunicación 2004/C 244/02 de la Comisión Europea; y 3) que la Comisión Europea no hubiera tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación de este régimen cuando tomó la decisión sobre la ayuda de reestructuración.

#### 3) Elementos objetivos

Las actividades que facultan para la aplicación del régimen son variadas, pero siempre relacionadas con el tráfico marítimo.

Así, además de la explotación de buques para el transporte marítimo de pasajeros a través del mar, cualifica para la utilización del régimen la explotación de buques para el transporte marítimo de mercancías a través del mar.

Siguiendo las Directrices europeas, tratándose de buques destinados al transporte marítimo de mercancías con actividad de dragado será necesario que más del 50 por 100 de su tiempo de actividad del período impositivo se destine a la actividad

[51] Artículo 53.1 de la derogada Norma Foral 3/1996, actual 70.1 de la Norma Foral 11/2013.

[52] Que en el caso de dragas y remolcadores exigen pabellón europeo.

de transporte por alta mar, alcanzando este régimen exclusivamente a esta parte de su actividad[53].

La explotación de buques para actividades de salvamento, asistencia o remolque en el mar, y otros servicios prestados necesariamente en alta mar, permiten la utilización del *Tonnage Tax*.

En cuanto a los buques destinados a la actividad de remolque, es necesario que menos del 50 por 100 de su tiempo de actividad del período impositivo se destine a actividades que se realicen en los puertos y a la prestación de ayuda a un buque autopropulsado para llegar a puerto[54].

Respecto a las entidades que ceden el uso de estos buques, el requisito de porcentaje referido a las dragas y remolcadores se entiende cumplido cuando se justifique que la entidad que desarrolla dichas actividades cumple los porcentajes requeridos en cada uno de los períodos impositivos en los que fuere aplicable este régimen a aquellas entidades.

Por su parte, también habilitan para la aplicación del régimen los servicios de practicaje, remolque, amarre y desamarre, prestados a un buque adscrito a este régimen cuando el mismo sea utilizado por la propia entidad, así como los servicios de carga, descarga, estiba y desestiba, relacionados con la carga del buque transportada en él, siempre que se facturen al usuario del transporte y sean prestados por la propia entidad o por un tercero no vinculado a ella.

En ningún caso pueden acogerse al régimen los buques destinados, directa o indirectamente, a actividades pesqueras, deportivas y de recreo.

## IV. EL *TONNAGE TAX* EN LA REGULACIÓN DEL TERRITORIO COMÚN

### A. Consideración del régimen sobre el tonelaje por parte de la Comisión Europea y consecuencias en la normativa de Territorio Común

Según comentábamos en apartados precedentes, el *Tonnage Tax* fue introducido en España tras la autorización operada por la Decisión C(2002) 582 final de la Comisión, de 27 de febrero, incluido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, con la adición de un nuevo artículo 135 *ter*, y posteriormente modificado por la Ley 4/2006, de 29 de marzo, para adaptarlo a las Directrices comunitarias de 2004 sobre ayudas de Estado al transporte marítimo, dando redacción a los artículos 124 a 128 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), y al artículo 50 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS).

---

[53] Originariamente la legislación vizcaína (ver la redacción vigente a 31 de diciembre de 2003 del artículo 53 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades) excluía expresamente la aplicación del *Tonnage Tax* a las dragas, pero su adaptación a las Directrices de 2004 se realizó mediante Norma Foral 7/2005, de 23 de junio.

[54] La Consulta de la Hacienda Foral de Vizcaya de 6 de octubre de 2003 establece la inaplicabilidad del régimen de las empresas de transporte marítimo a los servicios de remolque prestados en puerto.

ISBN: 978-84-7777-502-7

La mencionada Decisión señala explícitamente que, desde un punto de vista objetivo, *únicamente es aplicable a actividades de transporte marítimo*, es decir, salvo excepciones, exclusivamente a buques que realicen este tipo de explotación económica y por *entidades navieras inscritas en alguno de los registros de empresas navieras referidos en la legislación española* cualquiera que sea su forma jurídica.

En virtud de lo dispuesto en los artículos referidos, como sabemos, el contribuyente que tributa conforme a este régimen especial sujeto a autorización[55], determina su base imponible a través de un método de estimación objetiva, es decir, no por la diferencia entre ingresos y gastos generados sino en función del tonelaje del buque del que es propietario o que tiene cedido en aplicación del contrato de arrendamiento a casco desnudo.

En cuanto a la plusvalía generada como consecuencia de la transmisión de un buque afecto a este régimen, se considera integrada en la base imponible de acuerdo al tonelaje bruto de los buques explotados, siempre que se hubieran afectado en su condición de nuevos.

Así las cosas, cuando un buque no es nuevo y la tributación por sus ingresos se transfiere del régimen normal del Impuesto sobre Sociedades al régimen del TT, se aplican normas especiales, como consecuencia de las cuales la tributación por las plusvalías por su venta o desguace se produce de forma diferida atendiendo al régimen normal del impuesto[56].

En cualquier caso, como excepción a la norma general, el apartado 3 del artículo 50 del RIS, en relación con el artículo 125.2 del TRLIS, en lo que en la Decisión de 17 de junio de 2013 la Comisión vendría a calificar como un hecho constituyente de ayuda de Estado ilegal, establece que, cuando los buques se adquieren mediante una opción de compra en el contexto de un contrato de arrendamiento financiero previamente aprobado por las autoridades tributarias, se consideran nuevos y no usados a partir de la fecha en que se ejerce la opción de compra.

A juicio de la Comisión, esta excepción se aplica, únicamente y de manera selectiva, a contratos de arrendamiento concretos aprobados por las autoridades fiscales en el contexto de solicitudes de aplicación de la amortización anticipada según el artículo 115, apartado 11, del TRLIS, esto es, en relación con buques aptos para la navegación

---

[55] Artículos 128 TRLIS y 51 del RIS

[56] En el primer ejercicio financiero en que se aplique el régimen de TT, o en el que se hayan adquirido los buques usados, deben efectuarse reservas no distribuibles iguales a la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada uno de los buques afectados por esta norma, o bien esta diferencia debe declararse separadamente en el informe anual para cada buque, para cada ejercicio financiero en que se conserve la titularidad de los buques. El importe de dicha reserva positiva, junto con la diferencia positiva, en la fecha de transferencia de la titularidad, entre la amortización fiscal y la amortización contable del buque vendido, se añadirá a la base imponible de la TT mencionada en el artículo 125, apartado 2, del TRLIS, una vez se haya efectuado la venta del buque.

marítima recién construidos, arrendados y posteriormente adquiridos mediante operaciones del SEAF[57].

Como se ha mencionado, el régimen de *Tonnage Tax* es aprobado por la Comisión en la Decisión C(2002) 582 final, de 27 de febrero de 2002, y es regulado en los artículos 124 a 128 del TRLIS y reglamentariamente desarrollado por los artículos 50 a 52 del RIS, por lo que, en principio, estaría encuadrado en el ámbito de las ayudas estatales existentes en el sentido del artículo 1.b.ii del Reglamento 659/1999, de 22 de marzo de 1999, es decir, dentro de los regímenes de ayudas y ayudas individuales autorizadas por la Comisión o por el Consejo.

En cualquier caso, según decíamos, la Comisión considera que el régimen de *Tonnage Tax* aprobado en dicha Decisión no abarca ni la exención de las plusvalías sobre los buques usados adquiridos mediante la ejecución de una opción de compra de un contrato de *leasing* (Art. 50 RIS), ni el tratamiento fiscal de los ingresos procedentes del fletamento a casco desnudo por las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) que formen parte de una estructura SEAF. A su juicio, se trata de dos ayudas nuevas no comunicadas por el Estado español ni aprobadas por la Comisión en su Decisión de 2002, por lo que nos encontraríamos ante dos ayudas ilegales e incompatibles con el Derecho de la Unión.

En lo que se refiere al tratamiento fiscal de los ingresos procedentes del fletamento a casco desnudo por las AIE, considera que las que participan en operaciones de arrendamiento financiero no reúnen todas las condiciones para acogerse al TT, ya que, al tratarse de entidades que únicamente se limitan a arrendar el buque, no realizan servicios de transporte (parágrafo 181 Decisión SEAF 2013). En opinión de la Comisión, la AIE solamente pone un buque a disposición de una tercera empresa naviera que lo explota y, por consiguiente, se trata de un intermediario que presta servicios de alquiler o arrendamiento y no servicios de transporte.

En cualquier caso, conviene recordar, por un lado, que, según se desprende de las Directrices de 2004 y de la Decisión C(2002) 582 final por la que se autoriza el régimen de *Tonnage Tax* español, lo que cualifica para la aplicación del régimen es el carácter del propio buque (de transporte de mercancías o personas) y, por otro, que la misma Decisión recoge expresamente que *podrán acogerse a este régimen tributario especial las entidades navieras inscritas en alguno de los registros de empresas navieras referidos en la legislación española cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados*[58].

En línea con lo anterior, pese a que la Comunicación de 2004 reconoce que el régimen del *Tonnage Tax* puede, también, aplicarse a actividades que las directrices consideran como afines o asimiladas al transporte marítimo, como, por ejemplo, la gestión

[57] Ver SUBERBIOLA GARBIZU, Irune: «*Tax Lease* y Ayudas de Estado: perspectivas de futuro», en MERINO JARA, I. y UGARTEMENDIA ECEIZABARRENA, J.I. (Dirs.), *Tributación de las empresas vascas,* European Inklings (EUi) n.º 7, IVAP, Oñati, 2015.

[58] Sección 2.4, *Beneficiarios*.

ISBN: 978-84-7777-502-7

naviera, el dragado o el remolque, para la Comisión, *la simple propiedad de un buque, su adquisición por medio de arrendamiento financiero o su alquiler o fletamento a terceros, sin asumir la plena responsabilidad de su funcionamiento, no puede considerarse una actividad elegible* (parágrafo 177 de la Decisión SEAF).

Pese a que la reciente sentencia de 17 de diciembre del Tribunal de Justicia de la Unión Europea refrenda la tesis originaria del Estado Español anulando la Decisión 2014/200/UE de la Comisión, de 17 de julio de 2013, relativa a la ayuda estatal SA. 21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06 sobre el régimen fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero, también conocidos como SEAF), lo cierto es que la adopción de dicha Decisión provocó una serie de modificaciones de su *Tonnage Tax* .

En esta tesitura, siguiendo una redacción ya introducida por el Real Decreto-Ley 11/2013, de 2 de agosto, para la protección de los trabajadores a tiempo parcial y otras medidas urgentes en el orden económico y social, la disposición final 5 de la Ley 1/2014, de 28 de febrero, añade la Disposición Transitoria Cuadragésimo Segunda al TRLIS.

Así, al respecto de las autorizaciones administrativas concedidas entre el 30 de abril de 2007 y el 29 de junio de 2011, en relación 1) con el apartado 11 de su artículo 115 según redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, y 2) con el régimen fiscal especial de entidades navieras en función del tonelaje a favor de agrupaciones de interés económico enrocadas en un SEAF, dicha disposición transitoria no da una nueva redacción a los artículos en lid, sino que plantea su inaplicabilidad en el caso de que constituyan ayuda de Estado[59].

Por su parte, se aprueba una nueva versión del SEAF que recibe el refrendo de la Comisión mediante Decisión C (2012) 8252 final, de 20 de noviembre de 2012, así como el del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en Sentencia de 9 de diciembre de 2014 (Asunto T-140/13), tras la denuncia efectuada por la Asociación Holandesa de Tecnología Marítima (Sheepsbouw Nederland).

Lógicamente, la nueva regulación, introducida por la Disposición final primera apartado segundo número cinco de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, trae consigo la eliminación de los elementos que fueron calificados de ayuda de Estado, entre ellos, y dentro del *Tonnage Tax* , del número 3 del artículo 50 del RIS[60], cuya supresión también es patente en el vigente Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

---

[59] Lo cual es tanto como suspender sus efectos y supeditarlos a la decisión que adopte al respecto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

[60] Que, recordemos, indicaba que *a efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 125 de la Ley del Impuesto, no tendrán la consideración de buques usados aquellos que hayan sido adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero cuyos efectos fiscales hayan sido objeto de previa autorización por parte de la Administración tributaria.*

Por fin, la vigente redacción del *Tonnage Tax* en Territorio Común, que pasamos a detallar en el epígrafe siguiente, y que se contiene en los artículos 113 a 117 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en los artículos 52 a 54 de su reglamento, coincide con la anterior, a excepción hecha de la mentada supresión de la no consideración como buques usados de aquellos que hayan sido adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero.

## B. Análisis del vigente *Tonnage Tax*

### 1) Funcionamiento

Según acabamos de comentar, la Ley 27/2014 establece, en el Capítulo XVI del Título VII, un régimen especial para las entidades navieras en función del tonelaje que se completa con la regulación contenida en los artículos 51 a 53 del RIS.

Al igual que en los diferentes modelos analizados, se trata de un régimen en el que las rentas procedentes de actividades de navegación se determinan mediante un sistema de estimación objetiva en el que la base imponible se establece según el tonelaje de las naves que cualifican su aplicación. Como veremos, como el *Tonnage Tax* foral, es un régimen especial de aplicación voluntaria[61], pero que, a diferencia del *Tonnage Tax* vizcaíno o guipuzcoano, requiere de una autorización administrativa previa.

El contribuyente que opte por su utilización debe aplicarlo obligatoriamente respecto a todos sus buques, cuando estos reúnan los requisitos que sirven para su cualificación, además de los que adquiera, arriende o gestione con posterioridad a la autorización siempre que cumplan dichos requisitos.

En paralelo a lo dispuesto en la normativa foral, a tenor del artículo 114.1 de la LIS, la opción también puede extenderse a todos los buques que se tomen a fletamento siempre que la suma de su tonelaje neto no supere el 75% del total de la flota de la entidad, o, en su caso, del grupo fiscal sujeto al régimen, quedando excluidos los buques que ocasionen la superación de dicho límite.

Como hemos mencionado, la parte de la base imponible calculada aplicando este método de estimación objetiva se determina por referencia a un módulo constituido por las toneladas de registro neto del buque referenciadas a los días del período impositivo en que los buques están a disposición del contribuyente, excluyendo los días en los que no estén operativos como consecuencia de reparaciones ordinarias o extraordinarias.

La parte de base imponible así determinada no puede ser compensada con bases imponibles negativas derivadas del resto de las actividades de la entidad naviera, ni del ejercicio en curso ni de los anteriores, ni tampoco con las bases imponibles pendien-

[61] La opción se ciñe a la aplicación de las normas especiales pero no abarca a los buques por los que se determina la base imponible con arreglo a la estimación objetiva. Optando por el régimen, se someten a su tributación todos aquellos buques que cualifiquen para el mismo.

ISBN: 978-84-7777-502-7

tes de compensar en el momento de aplicación del *Tonnage Tax*. En otras palabras, a efectos de compensación de bases imponibles, también la LIS establece compartimentos estancos entre las bases imponibles derivadas de actividades sujetas al *Tonnage Tax* y aquellas otras que no lo están.

Entran dentro de dicha base imponible, además de rendimientos obtenidos por la explotación, titularidad o gestión técnica y de tripulación de los buques que cualifican, las rentas derivadas de los servicios de practicaje, remolque, amarre y desamarre, prestados al buque adscrito a este régimen, cuando el buque sea utilizado por la propia entidad, así como los servicios de carga, descarga, estiba y desestiba relacionados con la carga del buque transportada en él, siempre que se facturen al usuario del transporte y sean prestados por la propia entidad o por un tercero no vinculado a ella, y, finalmente, la renta positiva o negativa puesta de manifiesto como consecuencia de la transmisión de un buque afecto a este régimen especial.

Esta última circunstancia hace necesario que la LIS regule determinados aspectos que pueden surgir en las ocasiones en las que la entidad posea los buques con anterioridad a la adopción del régimen especial, o de aquellos otros navíos usados que se adquieran una vez comenzada su aplicación.

Distinguiríamos, así, entre la enajenación de buques adquiridos nuevos y afectos desde su adquisición al TT, en cuyo caso la renta obtenida se entiende comprendida en la base imponible determinada de forma objetiva, y la de aquellos otros adquiridos por la entidad con anterioridad a la aplicación del régimen especial y que se afectan posteriormente al mismo, así como la de los adquiridos usados y que se afectan al *Tonnage Tax*.

En este segundo caso la LIS obliga a dotar una reserva indisponible por un importe equivalente a la diferencia positiva existente entre el valor normal de mercado y el valor neto contable de cada uno de los buques afectados por esta regla, o a especificar la citada diferencia, separadamente para cada uno de los buques y durante todos los ejercicios en los que se mantenga la titularidad de estos, en la memoria de sus cuentas anuales.

En el caso de buques adquiridos mediante una operación a la que se haya aplicado el régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS, el valor neto contable se determina partiendo del valor de adquisición por el que figure en la contabilidad de la entidad transmitente.

A diferencia de lo que ocurre en el *Tonnage Tax* de los Territorios Históricos, esta reserva, o las diferencias mencionadas en la memoria, ha de integrarse en la parte de la base imponible resultante de la aplicación del régimen general de la entidad transmitente con ocasión de la enajenación del navío[62].

En Territorio común, la plusvalía latente en el momento en que el buque preexistente o usado adquirido se afecta al régimen especial queda excluida del régimen

[62] De igual forma, si el buque se transmite de forma directa o indirecta, con ocasión de una operación a la que resulte de aplicación el régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

especial, en tanto que el rendimiento obtenido con posterioridad, una vez el buque está afecto al TT, se integra en la parte de la base imponible determinada de forma objetiva.

En puridad, nos encontramos ante una cautela que pretende evitar conductas abusivas, como la solicitud de afección al régimen de buques preexistentes cuyas ventas estaban previstas de antemano y cuya afectación se corresponde con el único ánimo de no tributar por la plusvalía generada, o como la de la manipulación del precio de adquisición de los buques usados a fin de reducir la plusvalía del transmitente, ya que el adquirente no la soportaría en una transmisión posterior.

El incumplimiento de la obligación de no disposición de la reserva o de la obligación de mención en la memoria constituye infracción tributaria grave, sancionándose con una multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del importe de la citada diferencia.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto anteriormente se reduce conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por otro lado, puede también suceder que el buque transmitido haya disfrutado, con anterioridad a su afectación al régimen, de algún incentivo fiscal que hubiese permitido una amortización fiscal superior a la contable, como, por ejemplo, en aquellos casos en los que el navío haya sido adquirido en un régimen de arrendamiento que se hubiese acogido a la amortización acelerada del artículo 106 de la LIS.

En tal caso, debe integrarse en la parte de la base imponible de la entidad transmitente sujeta al régimen general la diferencia positiva existente en la fecha de la transmisión entre la amortización fiscal y la amortización contable.

Por su parte, como consecuencia de la estanqueidad de bases imponibles antes referida, el artículo 114.4 de la LIS dispone que la determinación de la parte de base imponible que corresponda al resto de actividades del contribuyente ha de realizarse aplicando el régimen general del Impuesto, teniendo en cuenta exclusivamente las rentas procedentes de ellas[63].

Así las cosas, este segmento de la base imponible estará integrado por todos los ingresos que no procedan de actividades acogidas al régimen y por los gastos directamente relacionados con la obtención de aquellos, así como por la parte de los gastos generales de administración que proporcionalmente correspondan a la cifra de negocio generada por estas actividades.

En otro orden de asuntos, desde un punto de vista formal, la entidad sometida al TT deberá disponer de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos o indirectos, correspondientes a las actividades acogidas a este, así como los activos afectos a las mismas.

Según hemos comentado, la aplicación del *Tonnage Tax* está condicionada a la autorización por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, previa solicitud

[63] Tratándose de actividad de dragado, dicha parte de base imponible incluirá la renta de esa actividad no acogida a este régimen especial.

ISBN: 978-84-7777-502-7

del contribuyente, que debe especificar el período impositivo a partir del cual vaya a surtir efectos y que ha de presentarse con anterioridad al inicio del mismo.

La instrucción y resolución del procedimiento incoado mediante la solicitud corresponde a la Dirección General de Tributos (DGT), quien puede solicitar del contribuyente cuantos datos, informes y justificantes sean necesarios, además de recabarlos de los organismos competentes para verificar la existencia de una contribución efectiva a los objetivos de la política comunitaria de transporte marítimo, especialmente en lo relativo al nivel tecnológico de los buques que garantice la seguridad en la navegación y la prevención de la contaminación del medio ambiente y al mantenimiento del empleo comunitario tanto a bordo como en tareas auxiliares al transporte marítimo.

Instruido el procedimiento, antes de dictar propuesta de resolución, ésta se pone de manifiesto al contribuyente para que, en el plazo de 15 días, formule las alegaciones y presente los documentos y justificaciones que estime oportunos.

La DGT, de forma motivada, emitirá resolución que ponga fin al procedimiento, desestimando la concesión del régimen o autorizándolo por un período de 10 años a partir de la fecha que establezca la autorización, pudiéndose solicitar su prórroga por períodos adicionales de otros 10 años.

El incumplimiento de las condiciones del régimen o la renuncia a su aplicación impedirán formular una nueva solicitud hasta que haya transcurrido un mínimo de 5 años.

En este sentido, la inobservancia de los requisitos establecidos en el presente régimen implica el cese de los efectos de la autorización correspondiente y la pérdida de la totalidad de los beneficios fiscales derivados de ella, debiendo ingresar, junto a la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, las cuotas íntegras correspondientes a las cantidades que hubieran debido ingresarse aplicando el régimen general de este Impuesto, en la totalidad de los períodos a los que resultó de aplicación la autorización, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

### 2) Elementos subjetivos

De acuerdo con el número 1 del artículo 113 de la LIS, pueden acogerse al régimen especial sobre el tonelaje, por un lado, las entidades inscritas en alguno de los registros de empresas navieras referidos en el texto refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, cuya actividad comprenda la explotación de buques propios o arrendados.

Por otro, las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques a que se refiere el apartado siguiente. A estos efectos, se entiende por gestión técnica y de tripulación la asunción de la completa responsabilidad de la explotación náutica del buque, así como de todos los deberes y responsabilidades impuestos por el Código Internacional de Gestión para la Seguridad de la Explotación de los buques y la prevención de la contaminación adoptado por la Organización Marítima Internacional mediante la Resolución A 741.

Debe advertirse que no se establece que la actividad de explotación de buques sea exclusiva. Tal y como hemos visto al analizar el funcionamiento del régimen, el contribuyente puede desarrollar esta actividad económica junto con otras.

Sin embargo, quedan excluidas del régimen las entidades navieras que exploten su actividad mediante buques tomados en fletamento que representen más del 75% del tonelaje total de su flota.

Al igual que en los Territorios Forales, y en aplicación de las Directrices comunitarias, el apartado 5 del mismo artículo incluye una restricción que impide la aplicación del TT durante los períodos impositivos en los que concurran simultáneamente las siguientes circunstancias:

— Que la entidad tenga la condición de mediana o gran empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea.
— Que perciban una ayuda de Estado de reestructuración concedida al amparo de lo establecido en la Comunicación 2004/C244/02 de la Comisión Europea.
— Que la Comisión Europea no hubiera tenido en cuenta los beneficios fiscales derivados de la aplicación de este régimen cuando tomó la decisión sobre la ayuda de reestructuración.

Por último, tampoco resulta aplicable este régimen a aquellas entidades cuya totalidad de la flota no esté registrada en España o en otro Estado miembro de la UE.

#### 3) Elementos objetivos

En cuanto a los requisitos que deben reunir los buques cuya explotación posibilita la aplicación del *Tonnage Tax*, la normativa común no es ajena a la comunitaria o la foral en tanto que los navíos deben:

— Estar gestionados estratégica y comercialmente desde España o desde el resto de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. A estos efectos, la LIS entiende por gestión estratégica y comercial la asunción por el propietario del buque o por el arrendatario del control y riesgo de la actividad marítima o de trabajos en el mar. La gestión estratégica y la gestión comercial no tienen por qué coincidir en el mismo territorio, ni es necesario que ambas, de manera simultánea o alternativa, se localicen en España.
— Ser aptos para la navegación marítima y estar destinados exclusivamente a actividades de transporte de mercancías, pasajeros, salvamento y actividades de dragado y remolque en los términos a continuación indicados. En ningún caso pueden acogerse a este régimen los buques destinados, directa o indirectamente, a actividades pesqueras o deportivas, ni los de recreo[64].

[64] El desarrollo de estas actividades no implica la pérdida del régimen, únicamente entraña su no aplicación respecto a los buques utilizados en las mismas.

ISBN: 978-84-7777-502-7

— Tratándose de buques destinados a la actividad de remolque, será necesario que menos del 50 por ciento de los ingresos del período impositivo procedan de actividades que se realicen en los puertos y en la prestación de ayuda a un buque autopropulsado para llegar a puerto.
— En el caso de buques con actividad de dragado, será necesario que más del 50 por ciento de los ingresos del período impositivo procedan de la actividad de transporte y depósito en el fondo del mar de materiales extraídos, alcanzando este régimen exclusivamente a esta parte de su actividad.

Respecto de las entidades que cedan el uso de estos dos últimos tipos de buque, este requisito se entenderá cumplido cuando justifiquen que los ingresos de la entidad que desarrolla la actividad de remolque o dragado cumple aquellos porcentajes en cada uno de los períodos impositivos en los que fuere aplicable este régimen a aquellas entidades.

Los buques destinados a la actividad de remolque y de dragado deberán estar registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Por último, el número 3 del artículo 113 establece que, cuando el régimen sea aplicable a contribuyentes con buques no registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, el incremento del porcentaje del tonelaje neto de dichos buques respecto del total de la flota de la entidad acogida al régimen especial, cualquiera que fuese su causa, no impide la aplicación de dicho régimen a condición de que el porcentaje medio del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea respecto del tonelaje neto total referido al año anterior al momento en que se produce dicho incremento, se mantenga durante el período de los 3 años posteriores[65].

Por otro lado, su inobservancia implica la pérdida del régimen para aquellos buques adicionales que motivaron el mencionado incremento, procediendo la regularización mentada exclusivamente a tales buques.

Cuando tal incremento fuere motivado por la baja de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea, la regularización corresponderá a dichos buques por todos los períodos impositivos en que los mismos hubiesen estado incluidos en este régimen.

## V. DIFERENCIAS ENTRE TERRITORIO COMÚN Y TERRITORIO FORAL

Según hemos podido apreciar, el esquema fundamental del *Tonnage Tax* tanto en Territorio Común como en Vizcaya y Guipúzcoa responde a las pautas marcadas por la evolu-

[65] Al igual que en otros ejemplos analizados, esta condición no se aplica cuando el porcentaje del tonelaje neto de buques registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea sea al menos del 60 por ciento.

ción de las distintas Directrices sobre ayudas al transporte marítimo emanadas de la Comisión Europea y se encuadra dentro del paradigma que supone el modelo holandés.

En ambos casos, como no podría ser de otra forma, se cumplen los requisitos establecidos desde las Instituciones Europeas en cuanto a los fundamentos de los elementos objetivos y subjetivos que conforman el régimen.

En este sentido, a excepción del hecho de que la normativa foral permite la aplicación del régimen de las empresas de transporte marítimo también a las personas físicas, ampliando el elenco de sus sujetos pasivos, se observa cierto paralelismo en cuanto a los requisitos de abanderamiento de los buques sometidos al régimen, la actividad del contribuyente que opta por el mismo, así como sobre las características técnicas de los navíos que lo cualifican. *Grosso modo*, son también elementos que hemos analizado de una u otra forma al examinar los modelos griego, noruego y holandés del *Tonnage Tax*.

Así las cosas, si bien la estructura del funcionamiento del régimen es común en todos los casos (escala degresiva a la que se le aplica un coeficiente para la obtención de una magnitud a la que luego se le administra el tipo impositivo general…), dentro de este funcionamiento, son precisamente los aspectos de intendencia los que marcan las diferencias entre ambos sistemas.

Por un lado, en Territorio Foral basta con realizar una comunicación que informe a la Hacienda de la decisión de optar por este régimen especial, en tanto que en Territorio Común se requiere, además, la preceptiva autorización de la DGT[66].

Por otro, la normativa de los Territorios Históricos, a diferencia de la LIS, contempla la no aplicación de las cláusulas penales recogidas para el incumplimiento del régimen cuando el mismo se deba a circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente o a causas de fuerza mayor, lo que pone de manifiesto el profundo conocimiento que poseen las Haciendas Forales de un sector sujeto a las inclemencias climáticas y en el que la posibilidad de un naufragio es una contingencia a considerar.

Pero, si en algún punto se constata una divergencia significativa entre ambas regulaciones, es, sin lugar a dudas, en lo relativo al tratamiento a las plusvalías generadas con ocasión de la transmisión de buques sometidos a este régimen especial.

Según hemos expresado, tanto en las Normas Forales que regulan el Impuesto sobre Sociedades como en la LIS, la renta positiva o negativa que, en su caso, se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de un buque afecto al TT se integra en la base imponible calculada de acuerdo el mencionado método de estimación objetiva.

Ello no obstante, tanto cuando una entidad opte por este régimen habiendo tributado con anterioridad por el régimen general del Impuesto, como en el caso de buques usados adquiridos una vez comenzada la aplicación de este régimen, ambas normativas toman caminos diferentes.

---

[66] Autorización que, entre otras cuestiones, justificaba, a juicio de la Comisión, la calificación como ayuda de Estado del SEAF, razón que, por razones obvias, no es extensible al régimen de comunicación recogido en la normativa foral.

ISBN: 978-84-7777-502-7

En sendos casos se establece la obligación de dotar una reserva indisponible equivalente a la diferencia positiva entre el valor normal del mercado de cada uno de los buques cuya titularidad ya ostentaba cuando accedió a este régimen especial y su valor neto contable, o bien la obligación de especificar la citada diferencia, de forma separada por cada uno de ellos y durante todos los ejercicios en los que se mantenga la titularidad de los mismos, en la Memoria de sus cuentas anuales.

Sin embargo, salvo que el buque del que procede se afecte a actividades distintas de las que recogidas en el *Tonnage Tax*, si se reinvierte el importe total obtenido en la enajenación en los términos previstos para la exención por reinversión, la normativa foral no somete a tributación dicha reserva.

El artículo 114.2 de la LIS no contempla esta posibilidad, algo que sin duda coloca a las navieras que tributan en los Territorios Históricos en una posición más favorable, habida cuenta de que las empresas que en Territorio Común tributan por el régimen de tonelaje no se ven bendecidas por ningún otro incentivo o deducción fiscal por la adquisición de buques que se afecten al TT.

Asimismo, y tras la supresión de los apartados que en los respectivos Reglamentos del Impuesto sobre Sociedades no consideraban como buques usados a aquellos adquiridos mediante el ejercicio de la opción de compra de un contrato de arrendamiento financiero, a diferencia de lo que ocurre en Territorio Común, la existencia de la posibilidad contemplada en la normativa vizcaína y guipuzcoana rebaja, en cierta manera, los efectos que pudiera tener respecto a la utilización del SEAF.

En efecto, en tanto que, en el caso del SEAF, las Agrupaciones de Interés Económico se constituyen como vehículos que canalizan los flujos financieros de grandes inversores, nacen con una vocación de continuidad que permite pensar que tras la conclusión de un contrato de arrendamiento financiero vendrá uno nuevo que conduzca a la inversión en otro navío, que a su vez será sustituido por otro a la conclusión de un nuevo contrato… y así sucesivamente.

En otras palabras, parece lógico pensar que las AIE puedan seguir haciendo uso del SEAF foral gracias a que su *Tonnage Tax* exime de la tributación por la reserva constituida por los buques cuya titularidad se ostentaba a la entrada en el régimen especial, o por aquellos otros que, habiendo sido ya usados, son adquiridos una vez comenzada su aplicación.

## VI. CONCLUSIONES

Hemos podido observar cómo tanto el régimen de las empresas de transporte marítimo como su homónimo en territorio común, el régimen de las entidades navieras en función del tonelaje, se encuadran perfectamente dentro de los modelos y directrices del panorama europeo.

Asimismo, ha quedado patente que tras la Decisión emitida por la Comisión el 17 de junio de 2013, tanto la normativa foral como la normativa estatal han suprimido, en los reglamentos que desarrollan los respectivos impuestos sobre sociedades, cual-

quier inciso que, de forma explícita, pudiera vincular la aplicación del *Tonnage Tax* con los beneficios del SEAF.

El régimen contemplado en las normas forales y la ley que gravan este tributo es esencialmente el mismo que el contenido antes de la referida Decisión, por lo que difícilmente podemos hablar de un «nuevo» *Tonnage Tax*.

Sin embargo, pese a que pudieran ser consideradas ayudas de Estado ya existentes y contempladas en las Decisiones que admitían la inclusión del *Tonnage Tax* en nuestra regulación, la supresión de los mencionados artículos reglamentarios pone de manifiesto las sutiles diferencias existentes entre ambos ordenamientos, unas diferencias que, en los términos antes referidos, en la práctica, atribuyen ciertas ventajas a los contribuyentes forales en tanto que la redacción de las normas forales permiten suavizar la eliminación de su contenido y seguir aplicando el SEAF prácticamente en las mismas condiciones.

Como sabemos, la reciente sentencia del Tribunal Europeo de 17 de diciembre de 2015 anula la Decisión que calificaba como ayuda de Estado ilegal el sistema español de arrendamiento financiero aduciendo falta de motivación suficiente en los argumentos esgrimidos por la Comisión.

La sentencia ha sido objeto de recurso por las autoridades comunitarias, por lo que está aún por dilucidar cuál será la consideración final que se haga respecto al SEAF en general y a las disposiciones que dentro de él se hicieron respecto al *Tonnage Tax* en particular.

En cualquier caso, con independencia de lo que finalmente ocurra, según hemos podido comprobar, la regulación actual de los Territorios Históricos no sólo cumple con las directrices europeas en materia de transporte marítimo y ayudas de Estado, sino que permite, además, una satisfactoria aplicación del sistema de arrendamiento tributario para este sector económico.

## VII. BIBLIOGRAFÍA

ANEIROS PEREIRA, J.: «El nuevo Sistema Español de Arrendamiento Financiero (SEAF)», *Quincena Fiscal*, n.º 18, octubre II-2014, pp. 54-84.

BEIRAS CAL, A.: «El burdel de la carretera. Reflexiones a propósito de la decisión 17.7.2013 de la Comisión Europea sobre el *Tax Lease*», *Quincena Fiscal*, n.º 17, octubre I-2013, pp. 97-106.

FALCÓN Y TELLA, R.: «La recuperación de las ayudas ilegales consistentes en deducciones u otras medidas tributarias», *Quincena Fiscal*, abril II-2008, pp. 5-9.

FERREIRO SERRET, E.: «La recuperación del *Tax Lease* español», *Quincena Fiscal*, n.º 11, junio 2013, pp. 17-33.

LOVISOLO, A.: «Tonnage Tax all'italiana: prime considerazioni sulla bozza di decreto delegato», *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 74, n.º 3, 2003, p. 447.

MCCONVILLE, J. y LEGGATE, H.: «Tonnage tax: is it working?», *Maritime policy & management*, n.º 2, 2005, pp. 177-186.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «La tributación por tonelaje, esa rara avis del Impuesto sobre Sociedades de Bizkaia tan común en la UE», *Forum Fiscal de Bizkaia*, n.º 151, pp. 33-55.

ISBN: 978-84-7777-502-7

MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «El *Tonnage Tax*, un régimen fiscal de ayuda de estado auspiciado por la Comisión Europea», *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 12/2009, pp. 1-22.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G.: «El *Tonnage Tax:* un régimen fiscal de ayuda de estado auspiciado por la Comisión Europea», *Unión Europea Aranzadi,* n.º 12, 2009, pp. 5-16.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. y RUBÍ CASSINELLO, J.: «Ayudas de Estado de naturaleza fiscal: El sistema español de arrendamiento financiero (I)», *Forum Fiscal*, n.º 197, 2014, pp. 42-63.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. y RUBÍ CASSINELLO, J.: «Ayudas de Estado de naturaleza fiscal: El sistema español de arrendamiento financiero (II)», *Forum Fiscal*, n.º 198, 2014, pp. 68-93.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. y RUBÍ CASSINELLO, J.: «El sistema español de arrendamiento fiscal: un análisis desde la óptica comunitaria (I)», *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 3, 2014, pp. 1-27.

MARTÍNEZ BÁRBARA, G. y RUBÍ CASSINELLO, J.: «El sistema español de arrendamiento fiscal: un análisis desde la óptica comunitaria (II)», *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 4, 2014, pp. 1-24.

MERINO JARA, I.: «Consideraciones sobre el *soft law* comunitario», *Jornadas sobre mercado interior y Derecho de la Unión Europea* (Dirección: Saturnina Moreno González, Francisco José Nocete Correa y José Alberto Sanz Díaz-Palacios), Documentos de Trabajo Instituto de Estudios Fiscales, n.º 15, 2013, pp. 151-161.

MERINO JARA, I.: «Ayudas de estado y confianza legítima», *Quincena fiscal*, n.º 19, 2009, pp. 69-74.

MERINO JARA, I.: «La restitución de las ayudas estatales y el principio de confianza legítima», *Impuestos*, n.º 2, 1994, pp. 79-88.

MERINO JARA, I.: «Las ayudas de Estado y el concierto económico (Comentario a las SSTS de 3 y 17 noviembre y 9 diciembre de 2004) (RJ 2004, 7841 y RJ 2005, 130)», *Repertorio de jurisprudencia Aranzadi*, n.º 7, 2005, pp. 21485-21500.

MERINO JARA, I.: «Ayudas de estado y poder tributario foral», *Hacienda Canaria*, n.º 27, 2009, pp. 103-124.

MULEIRO PARADA, L.M.: «El "tonnage tax" en el Impuesto sobre Sociedades», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 313, 2009, pp. 103-130.

PORPORA, F.: DOTTRINA-«La cosiddetta "tonnage tax". La prospettiva italiana e le esperienze europee a confronto», *Rivista di diritto tributario*, n.º 1, 2005, p. 3.

POTENZA, M.: «Le più recenti iniziative a favore del naviglio italiano alla luce della normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato: in particolare la tonnage tax», *Diritto marittimo*, Vol. 108, n.º 2, 2006, pp. 382-414.

PRICEWATERHOUSECOOPERS, Choosing your course. Corporate taxation of the shipping industry around the globe, http://www.pwc.com/gx/en/industries/transportation-logistics/publications/choosing-your-course.html

PRICEWATERHOUSECOOPERS, Choosing a profitable course. European Tonnage Tax regimen for the shipping industry, https://www.pwc.be/en/transport-logistics/pdf/choosing-a-profitable-course-tonnage-tax.pdf

PRICEWATERHOUSECOOPERS, Shipping incentives. The Netherlands, https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/shipping-incentives.pdf

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, M.A. y ORTEGA DEL ARCO, A.: «Decisión de la Comisión Europea de 17 de julio de 2013 relativa a la ayuda estatal SA 21233 ejecutada por España: sistema español de arrendamiento fiscal», *Diario La Ley*, n.º 8401, 2014, pp. 1-15.

TAPIAS, C.: «How are the Dutch doing? In todays shipping tax regulations», https://thesis.eur.nl/pub/10262/MA-thesis%20Carlos%20Tapias.pdf.

VAN SPRUNDEL, D.: «The eighty years' war, the spanish tax lease system and other netherlands/spanish sea and field battles», *European taxation*, Vol. 55, n.º 7, 2015, pp. 315-324.

VAN SPRUNDEL, D. y DANS, K.: «Whether or Not Interest Income Should Fall under the Scope of the Tonnage Tax Regime», *European taxation*, Vol. 51, n.º 12, 2011, pp. 515-525.

WILHELMSEN, W.: «The New Norwegian Tonnage Tax System. A case Study», http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:357890/FULLTEXT01.pdf

IVAP
HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

Euskadi
2012

**Erakunde Autonomiaduna**
Organismo Autónomo del
EUSKO JAURLARITZA
GOBIERNO VASCO